



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**La norma antielusiva del código tributario peruano,
comparada con la legislación de países latinos -
propuesta de mejora**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Doctor en Política Fiscal y
Sistema Tributario

AUTOR

Victor Ricardo MASUDA TOYOFUKU

ASESOR

Catya Evelyn VÁSQUEZ TARAZONA

Lima, Perú

2019



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Masuda, V. (2019). *La norma antielusiva del código tributario peruano, comparada con la legislación de países latinos - propuesta de mejora*. Tesis para optar grado de Doctor en Política Fiscal y Sistema Tributario. Unidad de Posgrado, Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú.

METADATA COMPLEMENTARIA

CÓDIGO ORCID DEL AUTOR:

VICTOR RICARDO MASUDA TOYOFUKU

<https://orcid.org/0000-0001-6767-9466>

CÓDIGO ORCID DEL ASESOR:

CATYA EVELYN VASQUEZ TARAZONA

<https://orcid.org/0000-0002-5955-7941>

INSTITUCIÓN QUE FINANCIA:

Financiamiento Personal y UNMSM - VRIP

UBICACIÓN GEOGRÁFICA:

Longitud: - 76.443318

Latitud: - 7.44336

Elevación: 101 m s. n. m.

RANGO DE AÑOS DE LA INVESTIGACIÓN:

Periodo 2016-2018

DNI NÚMERO:

VICTOR RICARDO MASUDA TOYOFUKU

Nº: 09147786



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
UNIDAD DE POSGRADO

ACTA DE SUSTENTACION DE TESIS DE
GRADO ACADÉMICO DE DOCTOR EN POLÍTICA FISCAL Y SISTEMA TRIBUTARIO
N°017-VDIP-DUPG-FCC/2018

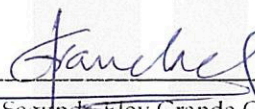
En la ciudad de Lima, a los 07 días del mes de Setiembre del 2018 a las 12:30 horas, en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, bajo la Presidencia del Dr. Segundo Eloy Granda Carazas; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega; Dra. Catya Evelyn Vásquez Tarazona; Dr. Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela; y, el Dr. Fredy Richard Llaque Sánchez; el aspirante a DOCTOR EN POLÍTICA FISCAL Y SISTEMA TRIBUTARIO, Mg. Víctor Ricardo Masuda Toyofuku, procedió hacer la exposición y defensa pública de su Tesis titulada: LA NORMA ANTIELUSIVA DEL CODIGO TRIBUTARIO PERUANO, COMPARADA CON LA LEGISLACIÓN DE PAISES LATINOS - PROPUESTA DE MEJORA, requisito principal para optar el Grado Académico de Doctor en Política Fiscal y Sistema Tributario.

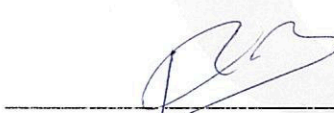
Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:


DE Muy Bueno (18) Dieciocho

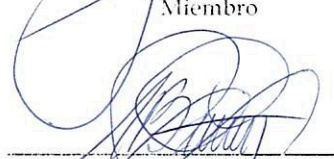
La Ceremonia de Sustentación concluyó a horas:

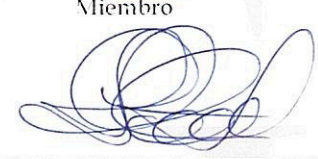
2.00 p.m.


Dr. Segundo Eloy Granda Carazas
Presidente


Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega
Miembro


Dra. Catya Evelyn Vásquez Tarazona
Miembro


Dr. Alberto Benjamín Espinoza Valenzuela
Miembro


Dr. Fredy Richard Llaque Sánchez
Miembro

Vista la presente Acta, el Jurado de Sustentación de Tesis, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue al Mg. Víctor Ricardo Masuda Toyofuku, el Grado Académico de Doctor en Política Fiscal y Sistema Tributario.

Ciudad Universitaria, 07 de Setiembre 2018


Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega
Directora de la Unidad de Posgrado



DEDICATORIA

A mis recordados padres, a mi familia, a mi esposa Erika y mis hijos Masaki y Makoto. A mis profesores y asesores y mis amigos integrantes de la Promoción 1978, ayer estudiantes hoy docentes de nuestra Alma Mater, la UNMSM.

ÍNDICE GENERAL

VEREDICTO DE LA TESIS POR LOS MIEMBROS DEL JURADO

EXAMINADOR I

DEDICATORIA III

ÍNDICE GENERAL IV

LISTA DE TABLAS VII

LISTA DE FIGURAS VIII

RESUMEN 9

ABSTRACT 10

CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA 11

1.1. Presentación..... 11

1.2. Situación problemática..... 12

1.3. Formulación del problema 16

1.4. Planteamiento del problema 16

1.4.1. Problema general 16

1.4.2. Problemas específicos 16

1.5. Justificación de la investigación..... 17

1.5.1. Justificación teórica 17

1.5.2. Justificación práctica 17

1.5.3. Justificación social..... 17

1.6. Objetivos de la investigación 18

1.6.1. Objetivo general 18

1.6.2. Objetivos específicos..... 18

1.7. Hipótesis de la investigación..... 18

1.7.1. Hipótesis General 18

1.7.2. Hipótesis Específicas 19

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	20
2.1. Marco filosófico o epistemológico de la investigación.....	20
2.1.1. Derecho Tributario.....	20
2.1.2. Obligación Tributaria	27
2.1.3. Elusión Tributaria.....	31
2.2. Antecedentes de investigación	42
2.2.1. Antecedentes Internacionales	42
2.2.2. Antecedentes nacionales	46
2.3. Tesis	64
2.4. Bases teóricas	65
2.4.1. Normas generales antielusivas.....	65
2.4.2. Implementación en Perú.....	74
2.4.3. Código tributario de 2012	75
2.5. Marco conceptual	89
2.5.1. Derecho Tributario.....	89
2.5.2. Obligación Tributaria	90
2.5.3. Elusión Tributaria.....	91
2.5.4. Economía de opción.....	92
2.5.5. Evasión.....	93
2.5.6. Fraude de ley	94
2.5.7. Simulación.....	95
2.5.8. Abuso de derecho	95
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA	96
3.1. Alcance	96
3.2. Método de Investigación	96
3.3. Enfoque	97
3.4. Recolección de datos.....	97

CAPÍTULO IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN	98
4.1. Contrastación de Hipótesis	98
4.1.1. Hipótesis general.....	98
4.1.2. Hipótesis específica 1	100
4.1.3. Hipótesis específica 2.....	100
4.1.4. Hipótesis específica 3.....	101
4.2. Resultado Identificado:	103
CONCLUSIONES	108
RECOMENDACIONES.....	109
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	110

LISTA DE TABLAS

Tabla N 1 Normas del IR	87
Tabla N 2 Difusión de las normativas generales antielusión	102
Tabla N 3 Normas generales antielusivas incorporadas	105

LISTA DE FIGURAS

Figura N 1 Presión tributaria 2018 - 2019	13
Figura N 2 Presión tributaria 2015	14
Figura N 3 hipoteca con un tercero que es una entidad bancaria	50
Figura N 4 Cláusula Antielusiva General y Específica. Elaboración: Propia.....	72

RESUMEN

El déficit del año 2017 arrojó un -2.7% del Producto Bruto Interno, según el Banco Central de Reserva del Perú, lo cual evidencia un alza en los últimos años. Este resultado podría ocasionar la preocupación de las clasificadoras de riesgo de índole internacional al revertirse esta tendencia, ya que a partir del año 2013 hasta el año 2017 se tuvo una la presión tributaria en el estado peruano ha decaído en un 3.8% y esta fue de un 12.9% en el año 2018 la estimación sería de un 14.5%.

Lo que pretende el Ministerio de Economía y Finanzas es la aplicación de una legislación de carácter comparada con otras de internacionales que sirvan como normativas de flujo de información y agraciado final. Dichas reglas son las que demanda la entidad de la “Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos”. Por otro lado, el poder ejecutivo desea plantear la implementación y aplicación de una normativa anti elusiva que estría direccionada a la generación de ingresos tributarios en individuos que no están acatando la contribución de sus tributos a los que están obligados a realizar.

Existe en el Perú una normativa antielusiva reglamentada en la Norma XVI y que al momento de aplicarlas de forma interrumpida de manera parcial. Además, sobre su licitud y/o arbitrariedad se va a analizar en el presente trabajo de indagación.

Del mismo modo, se planteará una serie de conclusiones y sus respectivas recomendaciones para que lleguen a ser aplicadas en el plazo más corto.

Palabras clave: Código, Tributación internacional, Elución, Tributación.

ABSTRACT

The deficit for 2017 showed 3.2% of the Gross Domestic Product, according to the Central Reserve Bank of Peru, which shows an increase in recent years. This result could cause the concern of those classified as international risk when this trend is reversed, from 2013 to 2017 there was tax pressure in the Peruvian state has declined by 3.7% and this was 13.4%. In 2018, the variation would be 12.5%.

What the Ministry of Economy and Finance intends is the application of legislation of a nature compared to others of international ones that serve as regulations for the flow of information and final grace. These rules are those required by the entity of the "Organization for Economic Cooperation and Development". On the other hand, the executive branch wishes to propose the implementation and application of an anti-elusive regulation that is aimed at generating tax revenues in individuals who are not complying with the contribution of their taxes to those who are obliged to pay.

In Peru there is an anti-occlusive regulation regulated in Standard XVI and at the time of the application of partially interrupted forms. In addition, regarding its legality and / or arbitrariness, it will be analyzed in the present investigation work.

In the same way, a series of conclusions and their respective recommendations will be proposed so that they can be applied in the shortest possible time.

Keywords: Code, International Taxation, Elution, Taxation.

CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Presentación

Existe desde ya mucho tiempo la problemática del acatamiento de los deberes tributarios y de la retribución de la cuantía respectiva de los tributos resultantes. Esto no solo se evidencia en el Perú sino en muchos otros países. Todo esto se debe a las utilidades y carencias de los tributarios y las entidades de tributación ya que son contrapuestos. En el caso de los tributarios, desean aminorar su cuantía ya que el aspecto tributario evidencia un relevante fragmento del costo general de las organizaciones empresariales y es indudable que los comprometidos de su canalización registren la manera de aminorar el embate tributario, registrando el modo ya sea reduciendo su pago o postergando el origen de la responsabilidad tributaria. En el caso de las entidades de tributación procuran incrementar la recaudación fiscal, mediante la práctica de su potestad legislativa y de su aptitud fiscalizadora. Esto debería ejecutarse siempre y cuando se cumple lo estipulado en la Constitución Política y las normativas convenientes, pero las controversias empiezan cuando se exceden estos parámetros que limitan la actividad/ Es así que se sume todo a la elusión de los tributos por una parte o a las formas en que se establecen las actividades con respecto a la administración tributaria.

Se puede apreciar que diversas empresas, sean estas formales, medianas o de gran envergadura, atraviesan por un proceso para la realización de operaciones que van a tener una repercusión en la contabilidad de cualquier entidad empresarial sea como importe de efectivo o como importe de gasto, que se extrae del impuesto a la renta. Este proceso es consultado al área encargada de la contabilidad, se procede a la opinión de abogados al respecto, a asesores tributarios e incluso a auditores extrínsecos. Es a partir de ahí que se realiza el registro de la contabilidad, la elaboración de asientos contables, estados financieros, liquidaciones tributarias, entre otros. Esto es lo que se conoce como resultados financieros o tributarios, que a las finales

son aprobados por las “Juntas Generales de Accionistas” y que se realizan secuencialmente en los años.

La SUNAT ha realizado en los últimos años acotaciones de cantidades fuertes de dinero a diferentes organizaciones, sobre todo a las vinculadas al sector eléctrico o minería, en las que a través de la ejecución o aplicación de “la normativa VII del Código Tributario”, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) ha realizado la interpretación económica de la normativa de fusión y la aplicación de los acuerdos de equilibrio tributario a la alteración de la normativa de revaluación de bienes fijos y su respectiva deprecación, ignorando la consecuencia tributaria en el impacto de estas organizaciones.

Existen muchas empresas en evidente riesgo que si bien es cierto pudieron salir desfavorables a la SUNAT, ahora tendrán que estar atentas a la Norma VII. Existen repercusiones incuantificables debido a la normativa que es aplicable a cualquier tipo de organización empresarial, cuente esta con convenios de estabilidad o no.

Lo que se desea analizar es la definición de los límites de la misma administración de tributación para, de ese modo, detectar un caso de fraude ante la ley, si existe una situación donde se lleva a abusar de los derechos, una posible simulación o hasta una economía de opción. Además, se desea plantear la alteración de la “Norma XVI del título preliminar del Código Tributario”, que le confiere a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) la discreción para poder considerar si los tributarios incurren en alguna elusión de contribución de tributos.

1.2. Situación problemática

El cumplir con los deberes tributarios y el pagar el monto completo respectiva de los tributos derivados se ha mantenido en un mal hábito hasta nuestra actualidad. Esta realidad no solo se aprecia en nuestro Perú sino en otros

países debido a los provechos y carencias de los tributarios y a las entidades tributarias. En cuanto a las personas que deben cumplir con su deber tributario, se desea buscar la manera de aminorar el impacto tributario buscando el modo de mermar su contribución o de tal manera que se llega posponer el origen de la responsabilidad tributaria. Con respecto a las entidades tributarias, se desea incrementar la recaudación fiscal, mediante la práctica de su potestad tributaria y de su aptitud fiscalizadora.

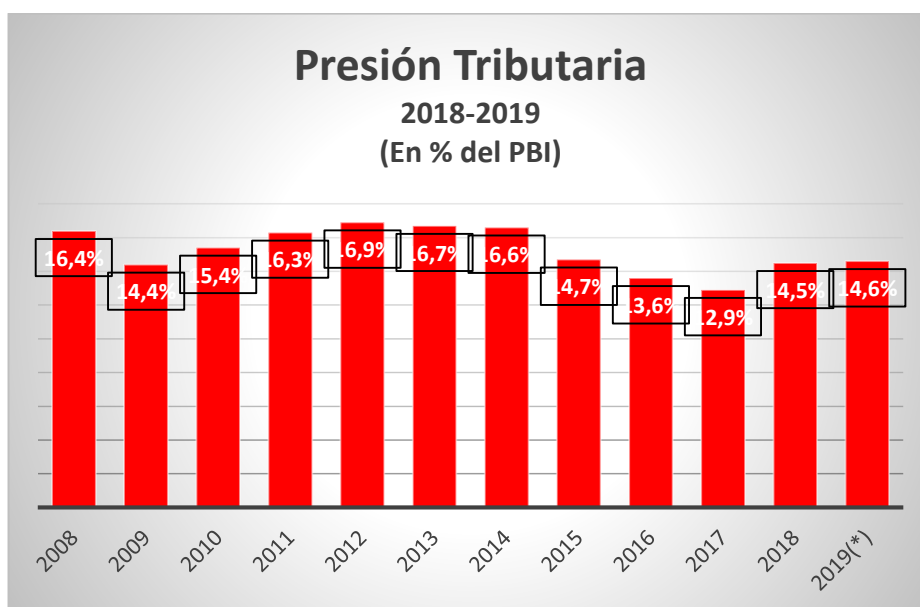


Figura N 1 Presión tributaria 2018 - 2019

Se tiene un registro de los ultimos cinco años concernientes a ingresos tributarios del Perú que han disminuido de manera consecutiva, según fuentes del Banco Central de Reserva del Perú. Por dicho motivo la recaudación del año 2017 obtuvo un 12.9% del producto bruto interno, lo cual ha arrojado una reducción en un 3.7% respecto al año 2013. Comparando dicho porcentaje con países como Colombia y Chile, se han mostrado un 19.8% y un 20.4%, respectivamente.

Según la información brindada por la Agencia Reuters, la recaudación tributaria promedio en Latinoamérica arrojó un 22.7% del producto bruto interno en el año 2016. Eso equivale a un descenso de ingresos tributarios

que oscilan en un 34.3% de los países integrantes de la “Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos”.

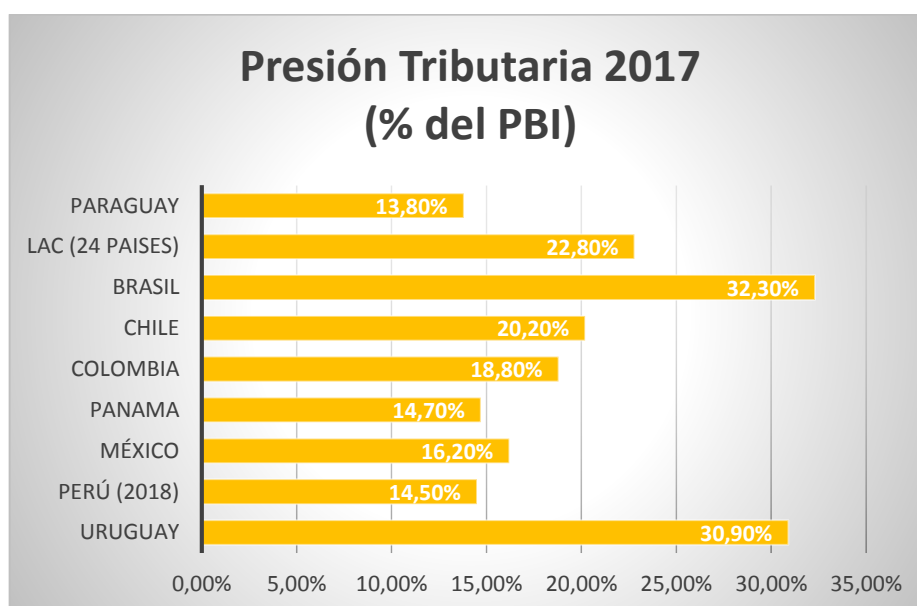


Figura N 2 Presión tributaria 2017
Fuente: BCRP, SUNAT, MEF, CEPAL (2018)
Elaboración propia

La normativa en referencia, anexada al código tributario, no aporta una concepción de “elusión” e insta a que la responsable de cualquier tipo de elusión, de hacer cumplir los deberes de supervisión, del establecimiento del accionar de cada organización empresarial sea artificiosa o impropia y que merezca ser grabado con impuestos.

Lo que surge acá es una posible inseguridad de índole jurídico, ya que no se sabe qué pueda ocurrir, pues al darle facultades a la SUNAT, se podría generar una inseguridad y se estaría dando una delegación de facultades. Por otro lado, no se tiene la certeza en qué sentido podría interpretar la SUNAT el término ‘elusión’. Además, el ejecutivo no se consideró ya que en el Perú subsiste la responsabilidad de contribución, pero no se da el compromiso de elegir la opción de empresas o compañías que ocasione una importante masa de tributación.

El reprimir la evasión de impuestos es importante, sin embargo, es importante realizar de una manera apropiada, en donde se instauren de manera clara las

normas a las que uno se debe atener y no se debe dejar que el conjunto de normas, definiciones y reglas no permitan otras interpretaciones Rubio (2005), con respecto a este punto, menciona lo siguiente. “La norma o la arreglo el Ejecutivo, o habrá que abrir algún proceso para cambiarla. En este campo los congresistas pueden decir que es inconstitucional porque está yendo contra la seguridad jurídica que se le pidió al Ejecutivo respetar, y pedir su anulación.” (pág. 12)

Se van a dar una serie de repercusiones en cuanto a las fiscalizaciones que van a vincularse con el impuesto a la renta o el impuesto general a las ventas. Además, se van a dar situaciones en las que existirán normativas tributarias que tengan claro todo y la imposición se dará de manera notoria y la de tributar se dará sin algún cuestionamiento.

Luque (2012), a través de la revista Informativo KPMG, menciona con respecto a este punto lo siguiente:

El texto original del Decreto Legislativo No. 816 también introdujo dentro de la Norma VIII del CT (basada en la legislación argentina) la figura del fraude a la ley. Sin embargo, por la evidente inseguridad jurídica que generaba la inclusión de esta figura es que, sólo cinco meses después de la entrada en vigencia de la norma VIII, el Congreso de la República derogó (mediante la Ley No. 26663) el texto que pretendía regularla por contrariar el principio de reserva de ley, legalidad y el derecho a contratar con fines lícitos. En este sentido, en la exposición de motivos de la citada Ley N° 26663 se cuestionó en forma expresa el nuevo texto incorporado, como segundo párrafo, en la referida Norma VIII, en tanto éste pretendía otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponderables situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Se dijo, asimismo, que dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de interpretar que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. (Luque Bustamante, 2012, pág. 12)

1.3. Formulación del problema

La SUNAT instituyó una renovación tributaria el 2012, mediante D.R. 1121, el cual alteró la Norma VIII y estableció la Norma XVI del criterio de calificación vinculado a la evasión de normas sobre la tributación y simulación válido desde el 18 de julio de 2012.

La Ley 30230 asociada a los Efectos para la institucionalidad ambiental y la tenencia de la tierra en Perú (2014) menciona lo siguiente: “Esta ley establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país”, que en su artículo 8° “decretó la suspensión de la Norma XVI con excepción de lo dispuesto por su primer y último párrafos”. (pág. 24)

Nuestro servicio de administración tributaria, en nuestros días, está acorde a las renovaciones y adecuaciones vitales para incluirlos en la convención sobre la “Asistencia Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos”. Esta como tal tiene la función de aplicar y brindar normativas respecto a la intercomunicación de información para desenlaces tributarios, fiscalidad de índole internacional, erosión de los cimientos impositivos, importes de transferencia y contiendas contra la evasión de impuestos.

1.4. Planteamiento del problema

1.4.1. Problema general

¿La SUNAT, con el fin de incrementar la recaudación fiscal, debe aplicar el criterio de Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación de la Norma XVI al evaluar las operaciones de las empresas?

1.4.2. Problemas específicos

- a) ¿La Norma XVI usa términos poco claros que dificultan su aplicación?
- b) ¿La falta de un reglamento o procedimiento de aplicación de la Norma XVI puede generar arbitrariedad?
- c) ¿Es posible introducir mejoras en la redacción de la Norma XVI?

1.5. Justificación de la investigación

Consideramos que esta investigación es pertinente en el campo de la contabilidad y basa su justificación desde los siguientes campos:

1.5.1. Justificación teórica

Consideramos que se justifica teóricamente porque se tiene la finalidad de la aplicación por parte de la SUNAT del criterio de calificación para la evasión de normativas de tributación y apariencias de la Norma XVI para la evaluación de las transacciones empresariales.

1.5.2. Justificación práctica

Porque desde el punto de vista tributario existe la necesidad de buscar nuevas propuestas de acrecentar la recaudación fiscal. En tal sentido la SUNAT debe aplicar diversos criterios de calificación elusión de normativas tributarias y simulación de la Norma XVI en el aspecto de la evaluación de las empresas.

1.5.3. Justificación social

Las implicancias en cuanto a la tributación son incuantificables debido a que la normativa se aplica a cualquier organización empresarial con convenio de estabilidad o no. Esta se puede ejecutar a acumulaciones, rupturas o cualquier tipo de organización jurídica competente como una evasión de impuestos en el cual se brindará la posibilidad de aplicar una misma forma de realizar los tributarios que se excedieron de las formas con respecto a otros que prefirieron un plan tributario o una economía de elección.

1.6. Objetivos de la investigación

1.6.1. Objetivo general

Establecer si la aplicación de las normas antielusivas constituirá un instrumento adecuado para la mejora de la recaudación tributaria y la lucha la evasión y elusión de los tributos.

1.6.2. Objetivos específicos

- a) Establecer si la calificación de los hechos imponible implica una aplicación subjetiva y parcializada de la Norma
- b) Establecer si la falta de procedimientos específicos para la aplicación de la Norma antielusiva genera estragos o dificultades en su aplicación.
- c) Sugerir mejoras en el establecimiento de la Norma XVI, tomando como base una legislación comparada con países latinos sobre el combate de la elusión tributaria internacional.

1.7. Hipótesis de la investigación

1.7.1. Hipótesis General

El Código Tributario Peruano en su Norma XVI dispone medidas para la Calificación, Elusión da generar dificultades Normas Tributarias y Simulación al evaluar las operaciones de las empresas que constituirán un instrumento eficaz para el mejoramiento de la recaudación tributaria y el combate a la evasión y "elusión tributaria".

1.7.2. *Hipótesis Específicas*

- a) ¿La calificación de los hechos imponible puede implicar la aplicación subjetiva y arbitraria de la Norma y atentar contra el principio de legalidad?
- b) ¿La falta de reglamento o procedimientos específicos para la aplicación de la Norma anti-elusiva pueda generar dificultades en su aplicación?
- c) Determinar si la Norma Anti-Elusiva puede mejorarse, en base a la experiencia internacional.

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO

2.1. Marco filosófico o epistemológico de la investigación

2.1.1. Derecho Tributario

Altamirano (2012) menciona que el derecho tributario forma parte del derecho financiero, pues tiene la función de recaudar el fondo del fisco para el funcionamiento de la nación y ejecución del gobierno, además, para el establecimiento de relaciones a un nivel jurídico entre las tributaciones y el estado en su conjunto. Esta relación última, se dará como consecuencia de un vínculo asentado en la obligación del depósito de impuestos. El estudio jurídico de la tributación es una de las ramas del derecho financiero, según el autor, puesto que se encarga de normar sobre la acción de recaudar y de las relaciones de manera jurídica entre el Estado y el contribuyente.

Altamirano, además, menciona que: “el Derecho Tributario es una rama del derecho perteneciente al derecho público en forma general, pero en forma particular, no es sino una extensión del derecho administrativo general, pues está regulado en una buena parte por sus normas y principios.” (pág. 14)

Pérez (1968) indica sobre este punto lo siguiente: “Tributario proviene del latín ‘Tributarius’, relacionado al tributo, o a la acción de tributar, la cual consiste en dar cierta cantidad de dinero o algún valor en especie al Estado, para que cumpla con sus obligaciones y funciones públicas.” (pág. 94)

Cárdenas y Villegas (1997) convergen en la aclaración sobre las normativas de tributación señalando lo siguiente: “El objeto de estudio es la ‘Actividad Financiera’, considerada como jurídica, es así que determinan al Derecho Tributario como un conjunto de normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera del Estado. El derecho tributario tiene aún más acepciones,

doctrinas y definiciones que nos muestran de manera más amplia una perspectiva un tanto distinta.” (pág. 28)

Por su parte, Sainz (1962) señala lo siguiente: “La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos. Lo simplifica como el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público.” (pág. 28)

Sanabria (2001) indica que: “el derecho relacionado al tributo está dividido de acuerdo a la naturaleza normativa que aplican los tributos y cómo estos se relacionan a un Derecho Tributario Material, que se refiere a las normas jurídicas que gestionan y controlan la realización de la Obligación Tributaria tanto para el sujeto activo y pasivo, generada por la verificación del hecho generador imponible previsto en la ley. También está el Derecho Tributario Formal, compuesto por regulaciones que guían cómo debe aplicarse el tributo, a su vez regula los procedimientos administrativos para que las Obligaciones Tributarias se cumplan debidamente. Además, el Derecho Procesal Tributario, que son normas que regulan los procesos a realizarse entre el sujeto activo-pasivo de la Obligación Tributaria, analizando si el caso es por una norma material o formal. Por otro lado, está el Derecho Tributario Especial, que enlaza al Derecho Tributario con diferentes ramas de naturaleza variada tales como el Derecho Internacional, Penal o Financiero.” (pág. 36)

2.1.1.1. Planos de aplicación del Derecho Tributario

Rubio (2003) señala con respecto a la delineación de los estratos en la ejecución del derecho tributario:

El ordenamiento jurídico está compuesto por un conjunto de normas que buscan regular la vida en sociedad y delimitar los parámetros de comportamiento de cada persona. Para

ello, se deberán fijar criterios y/o normas que serán empleadas para cada situación concreta. A su vez, para mantener el orden dentro de la comunidad teniendo en cuenta que cada persona tiene diversos intereses y necesidades, será necesario que estas normas sean impuestas. A través de estas normas se podrán permitir, obligar o prohibir conductas. Incluso por la importancia de lo que esto significa para la colectividad, las normas serán de tipo coactivo, es decir ante su incumplimiento se impondrán sanciones, lo que permitirá brindar por anticipados criterios de organización de las vidas y relaciones interpersonales de las personas. (pág. 36).

Con respecto a este punto es que Rubio brinda los siguientes planos de aplicación del derecho:

- a) “Primer plano: Consiste en identificar qué normas jurídicas resultan aplicables a un determinado caso concreto. Para ello ante una determinada conducta, se debe buscar dentro del ordenamiento jurídico las normas reguladoras pertinentes a su situación, es decir las fuentes del derecho. Este trabajo resulta facilitado por el Derecho, el cual ha sistematizado las normas bajo ciertos parámetros, también denominadas materias, cuya delimitación y agrupación depende de la importancia y reiteración de dicha conducta o comportamiento dentro de la cotidianidad. Este comportamiento o conducta son lo que en derecho se conoce como una relación jurídica. Es así que se seleccionan un conjunto de normas jurídicas referentes a una clase determinada de relación jurídica y éstas constituirán una institución jurídica. Jurídicamente hablando, una institución, contiene en sí misma un ordenamiento jurídico, es un subsistema del ordenamiento jurídico. No puede ser considerada aislada. Dentro de cada institución se elaboran conceptos y subconceptos que serán utilizados para la búsqueda de las normas acordes a una determinada situación. Es entonces, que el aplicador del Derecho deberá verificar que la norma exista, ubicarla y posteriormente aplicarla en la situación planteada, proceso denominado calificación. Con frecuencia la calificación no es problemática: si el legislador ha regulado una determinada situación social típica, creando ad hoc la institución adecuada y

definiéndola con los rasgos que esa situación posee en la vida real, el aplicador del Derecho no encontrará graves problemas para acotar el conjunto de normas reguladoras de esa situación. La tarea se ve facilitada porque, con frecuencia, el mismo nombre jurídico de las instituciones coincide con el nombre que se da a la situación planteada en la vida ordinaria.” (Rubio, pág. 36)

- b) “Segundo Plano: No siempre las normas calzan de manera específica a la realidad ni resultan de obvia aplicación. En otras palabras, qué es lo que la norma dice. Por lo general, la situación que se plantea puede tener características individuales y/o particularidades que salen de lo de lo tipificado en la norma y cuando estas notas atípicas se presentan, se hace necesaria una tarea de adaptación del tenor de las normas. Este, junto con la averiguación del sentido de las normas, es el cometido de la interpretación, en términos generales. Para la interpretación también debe tomarse dos aspectos fundamentales: El primer aspecto es que, generalmente el intérprete será una persona diferente al legislador o hacedor de la norma, por lo que la atribución del significado atribuido a la norma no necesariamente será la voluntad del legislador y, el segundo es la amplitud del lenguaje de las normas, al que se le puede dar diversos sentidos en base a su sintaxis, semántica y morfología. No hay legislador perfecto y es consustancial a toda lengua la multivocidad de gran parte de sus palabras y la equivocidad de no pocas, por lo que existe siempre una tensión entre la voluntad del legislador y la fórmula; ésta a veces no expresa todo el pensamiento y la decisión del legislador y otras veces expresa más de lo que el legislador pensó y quiso. Es entonces la interpretación el segundo plano de aplicación del derecho que busca entender que quiere decir la norma. Inherente a la interpretación se encuentra la subjetividad, la cual, aunque intente ser evitada por el intérprete no podrá ser eliminada” (Rubio, pág. 38).

Rubio, además señala que la forma como se llega a interpretar la normativa tributaria son fundamentales dos fases de análisis que se llevan a cabo de la siguiente manera: “La primera consiste en determinar las reglas del juego de la interpretación. La pregunta puede ser formulada así: ¿En base a qué reglas de principio y de contenido voy a proceder a hacer la interpretación jurídica?” (Rubio, pág. 38). El académico además afirma la no existencia de alguna predefinición de normativas para los diferentes casos; al contrario, estará supeditada a cada situación que permita la elección de manera reflexiva y expresar en qué normativas se basó para la realización de su interpretación, incluso antes de experimentar desenlaces interpretativos.

Por otro lado, los elementos que conforman la particular configuración de normativas de juego presentan las siguientes posiciones axiomáticas de interpretación jurídica:

- “Las normas: por su propio mandato, por su relación sistemática y la aplicación de principios generales del Derecho.” (Rubio, pág. 39)
- “Los valores: principios de aplicación a la vida humana como la justicia, la solidaridad, la honestidad y la equidad.” (Rubio, pág. 39)
- “Las conductas: comportamientos de uso generalizado, que gocen de antigüedad y conciencia de obligatoriedad. Son consideradas costumbres jurídicas y se aplican en el Derecho como normas válidas, salvo que éstas sean prohibidas por ley.” (Rubio, pág. 39)
- “Las finalidades: intereses particulares de cada parte para su satisfacción.” (Rubio, pág. 39)

Para hacer hincapié sobre el punto de vista paradigmático se realizará un sincretismo de todos los elementos y se atribuyó una serie de ponderados y con esta normativa se realizará la sustentación del procedimiento de interpretación a ejecutarse. A su vez, se determinará la metodología de interpretación a usarse y la manera de cómo realizarse. Este punto es relevante porque no solamente se permitirá comprender la posición opuesta

sino realizar argumentaciones y brindar énfasis en una disputa de este periodo que en una serie de ocasiones llega a ser desatendida y llegando a ser una alternativa para responder al fondo de la discrepancia.

“La segunda etapa del plano interpretativo del Derecho consiste en la aplicación de los métodos de interpretación, guiada por las reglas de juego establecidas en la primera etapa. El uso de los siguientes métodos no es excluyente y por el contrario lo ideal es que se usen todos o la mayoría de ellos de la manera que luego de la comparación de los resultados interpretativos, se busque un significado consistente.” (Rubio, pág. 40)

En este punto se señalan las principales como son:

- “El método literal: Utiliza como variable el lenguaje con el que está construida la norma y para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras.” (Rubio, pág. 41)
- “El método de la interpretación lógica: Se determina en base al análisis del texto de la norma para hallar la razón de ser de ésta, su sentido y alcance sin limitarse a la gramática del texto. Busca la razón de ser intrínseca para descubrir el espíritu de la misma.” (Rubio, pág. 41)
- “El método sistemático: Se entiende que la norma viene dentro de un grupo mayor dentro de todo el ordenamiento por ello se interpretará según su comparación con otras normas del mismo rango o según su ubicación dentro del todo jurídico.” (Rubio, pág. 41)
- “El método histórico: Tiene como variable todos los antecedentes de la norma, posiciones de los legisladores, actas, exposiciones de motivos, proyectos legislativos, normas erogadas y todo el contexto histórico.” (Rubio, pág. 41)

- “El método sociológico: Su variable es el contenido de las conductas consideradas obligatorias en la sociedad.” (Rubio, pág. 41)
- “El método teleológico: Tratar de ver cuál es la finalidad máxima de la norma, (finalidades metajurídicas).” (Rubio, pág. 41)

“Tercer plano: El supuesto aquí es que el aplicador del Derecho no encuentra una institución concreta adecuada que recoja la regulación de la situación que se plantea. Es decir, empezar a aplicar el qué es lo que la norma quiso decir. Pero también con cierta frecuencia el aplicador del derecho no encuentra una institución concreta perfectamente adecuada que recoja la regulación de la situación que se plantea. Así sucede cuando el legislador no se adapta con presteza a las nuevas necesidades sociales o es insensible a las nuevas situaciones. Por un lado, tenemos, pues, una situación cuyas reglas jurídicas han de ser buscadas; por otro, se encuentra el ordenamiento estructurado sobre la base de las instituciones. Se trata ahora de hallar el punto de contacto entre el ordenamiento y la realidad social; para ello el aplicador del Derecho debe decidir en qué categoría de instituciones o conceptos se debe integrar la situación planteada. Esa labor se conoce con el nombre de calificación. (La búsqueda de la norma aplicable: La Calificación, s.f.)” (Rubio, pág. 42).

Con respecto al ordenamiento jurídico y el entorno social se conforman mediante tres procesos:

- “Aplicación de principios generales del Derecho en caso de defecto o deficiencia de la ley.” (Rubio, pág. 42)
- “Aplicación de analogía. Ante la falta de una norma se aplica las consecuencias de una norma similar al caso no previsto” (Rubio, pág. 42)

Dentro de la clasificación de las analogías destacan las siguientes:

- “Analogía legis: es la analogía en sí. Ante un vacío normativo concreto es rellenado acudiéndose a otra norma concreta y determinada, que da una solución extensible al supuesto carente de regulación.” (Rubio, pág. 45)
- “Analogía iuris: para los positivistas los principios generales del Derecho son principios deducidos del ordenamiento jurídico por analogía. Las lagunas se evitan y se cierra completamente el sistema si (...) se acude a la analogía.” (Rubio, pág. 45)

Por último, la utilización de la argumentación a contrario permite realizar una duplicación de la inversión del precepto de la normativa con el objetivo de sacar una novísima normativa jurídica basándose en el texto de la que existe.

2.1.2. *Obligación Tributaria*

Aguayo (2014) menciona que la obligación tributaria es un deber que se debe cumplir en cuanto a una prestación pues es la que conforma la parte jurídico-tributaria. Al hablar de obligación tributaria es hablar de aquel individuo en estado pasivo que tiene que saldar un tributo al Estado, pues todo está ceñido a un mandato lícito condicionado por la Constitución Política del Perú.

El autor, acotando sobre el tema, menciona que: “la legislación nacional conceptualiza a la obligación tributaria en el artículo 1° del Código Tributario como la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Como se aprecia, conforme a la legislación peruana, los rasgos esenciales de la obligación tributaria incluyen el ser una obligación de Derecho Público (1), establecida por ley (2), y que tiene como prestación –exigible de manera coactiva– la entrega del tributo (3).” (pág. 5)

Pérez (1968) manifiesta sobre la obligación tributaria lo siguiente: “La definición por una ley de ciertos supuestos de hecho a cuya hipotética y posible realización la ley atribuye determinados efectos jurídicos (obligación de pagar el tributo), convirtiéndose así, en una clase de hechos jurídicos (hecho imponible). La realización de ese hecho jurídico, el hecho imponible, es el que origina la obligación de pagar el tributo.” (pág. 45)

Luqui (1989) por su parte realiza el siguiente comentario sobre la obligación tributaria: “La expresión de obligación tributaria se usa para denotar aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero.” (pág. 234)

De otro lado, Martín (1985) menciona lo siguiente sobre este punto: “La obligación tributaria constituye, indudablemente, la más importante de todas las instituciones reguladas por el derecho tributario. La gran significación que le adjudicamos deriva de la circunstancia de que en ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y, recíprocamente, la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo.” (pág. 125)

Araujo (1964) comenta al respecto: “la obligación tributaria es el objeto de estudio de la única subdivisión del derecho tributario que goza de autonomía jurídica, o sea, el derecho tributario sustantivo, tiene sus propias características, a las cuales, aunque nos son ya conocidas, corresponde recordar” (p. 93). Se puede apreciar que dicho autor pone énfasis sobre la una sección del derecho tributario, que pone sobre relieve y como base fundamente al principio de legalidad, subrayando el enlace existente entre el la obligación y el crédito de los tributos.

Martín (1985) menciona que: “en primer lugar, el rasgo distintivo principal de esta obligación reside en que reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal. En consecuencia, se trata de una obligatorio ex lege, la cual, por su propio carácter, no admite modificaciones ni alteraciones por

disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdos o convenios celebrados entre los particulares. Por ello, (...) en este género de obligaciones: 1) obligación de derecho público, y 2) principio de legalidad.” (pág. 147)

2.1.2.1. Interpretación y Calificación

Obregón (2011) menciona que la interpretación presenta un sentido cuando tiene la función de encontrar un significado o el qué quiere señalar la normativa vinculado con una realidad fáctica, es decir, la parte normativa sola no tendrá el sentido debido. La interpretación es vital cuando se desea averiguar qué quiere comunicar la normativa.

Obregón acota que: “la interpretación es necesaria cuando existiendo norma jurídica, esta no es clara o cuando siendo la norma jurídica, su aplicación es difícil.” (pág. 363).

Por otro lado, en cuanto a la calificación, Obregón menciona que equivale a un conjunto de operaciones realizadas por los aplicadores de Derecho con el objetivo de examinar desde la visión jurídica aquellas situaciones de una realidad concreta que pueden ser introducidos bajo la suposición del hecho de la normativa. El calificar es colocar una etiqueta a un acontecimiento o negocio y establecer a que tipo normativo atañe. Junto a la interpretación son normativas y, por lo tanto, suposiciones de manera abstracta ya anticipadas en las normas antes mencionadas como son la fijación y la calificación de acontecimientos que forman una frase anticipada y necesaria del procedimiento de aplicación del Derecho.

Los autores, Robles, Ruiz y Villanueva (2016) señalan al respecto lo siguiente: “dentro del proceso de interpretación se encuentran dos aspectos para esta labor intelectual que son indispensables: por una parte, los aspectos objetivos, que tiene que ver con el contenido propio del dispositivo legal. Por otro lado, están los aspectos subjetivos, que son aquellos contenidos que el intérprete le asigna al dispositivo legal. En el caso de la interpretación de los dispositivos

legales que tienen contenido tributario, se debe preferir aquella posición interpretativa que cuente con mayor sustento económico y jurídico.” (pág. 100)

Vega (2010), por su parte, opina lo siguiente: “En principio, lo que se debe rescatar principalmente en esta parte es que cuando se habla de interpretación sólo son materia de interpretar las normas y en base a métodos jurídicos. Es necesario esta distinción para ingresar al estudio de la denominada interpretación económica que generó distorsión por su nombre y sus alcances dentro de nuestra legislación como parte del proceso de creación de una norma anti elusión en el Perú. La interpretación es una de las principales formas mediante la cual la ley demuestra su vigencia, constituyendo una actividad esencial para el funcionamiento del orden jurídico, ya que la norma legal, por su carácter general, solo puede expresar tipos ideales de conducta humana, que necesariamente tienen que ser confrontados con los hechos que integran la realidad histórica en un momento.” (pág. 7)

Tarsitano (2012) afirma: “Asignarle el carácter de norte del intérprete fija también el límite hasta dónde llega su tarea. No puede rebasar, nunca, el propósito objetivado de la ley, porque entonces si su labor sustituirá la del legislador.” (pág. 18)

Betti (1975) menciona lo siguiente: “Inmerso en el proceso de nacimiento de la Obligación Tributaria se encuentra a la calificación normativa, a través de ella se verifican los hechos imponible que dan lugar a la figura mencionada, se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal al que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico.” (pág. 102)

Según Lozano (2005): “La calificación económica de los hechos hace referencia a un método que suprime al Derecho Privado del acto o negocio, y le brinda un término económico de acuerdo a su naturaleza o situación. Tiene una gran proximidad con el proceso de interpretación del sentido y alcances de las normas jurídicas, prosigue

afirmando que se trató este tema como interpretación económica o interpretación funcional” (pág. 155).

Sobre este punto, Betti (1975) señala que: “luego de ello se empieza distinguir entre calificación e interpretación a través de calificar, lo que se quiere obtener es una verificación del hecho, en cuanto al tipo legal y en qué medida incide en él, adicionalmente encontrar puntos resaltantes; mientras que por otro lado, la interpretación se ciñe a esclarecer la norma en cuestión.” (pág. 104)

2.1.3. *Elusión Tributaria*

2.1.3.1. *Impacto económico*

La evasión de los tributos según Moreno y Moreno (2014) es la búsqueda de instrumentos legales, fórmulas de negocios menos costosos desde la perspectiva fiscal mediante alternativas de negocios que ocasionan una evitación o la reducción del tributo. En cuanto al impacto económico conllevaría a un abuso de manera deliberada sobre la normativa lícita, pues se estarían estructurando operaciones aparentemente válidas con la finalidad de obtener ventaja fiscal. Se podría ocasionar un fraude en el cual el contribuyente adoptaría y ejecutaría negocios jurídicos, pero que no serían legales en la manera y configuración.

Los autores señalan que: “la elusión tributaria se encuentra regulada en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario, de manera algo imprecisa; sin embargo, el 12 de julio del 2014 se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Ley N.º 30230 que suspende la aplicación de la normatividad sobre elusión tributaria hasta la promulgación de una nueva norma que regule una serie de aspectos. A su vez es menester señalar que, desde inicios del 2014, apreciamos en las noticias el anuncio del Gobierno respecto a que, en conjunto con la SUNAT, estaban preparando una completa reglamentación en relación a la elusión tributaria; sin embargo, a la fecha no hay noticias al respecto.” (pág. 15)

Solórzano (2009) menciona sobre el punto lo siguiente: “La elusión tiene un efecto social negativo. Daña al bienestar social debido a que tiene un grave efecto en la recaudación tributaria, haciendo que esta disminuya. De esta manera, el Estado al no poseer recursos económicos, no tiene cómo cumplir con sus funciones adecuadamente. La inversión pública, por otro lado, también se ve dañada ya que la disminución de la recaudación afecta a la cantidad de obras públicas que generan desarrollo económico a nivel de empleo e infraestructura, por ejemplo, tenga un ritmo neutro o desacelerado.” (pág. 26)

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015), indica el siguiente comentario: “En el mundo se calcula que los gobiernos están dejando de recaudar o perdiendo casi un cuarto de trillón de dólares de ingresos tributarios anuales debido a este flagelo en todo el mundo. Según estudios de la OCDE, las pérdidas globales por recaudo del impuesto sobre las sociedades para el año 2013 están entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año. Por su parte, en materia internacional, estudios realizados por la CEPAL y la OXFAM, demostraron que, de acuerdo con las estimaciones, las pérdidas de recaudación del impuesto sobre la renta de las empresas van del 27% del ingreso potencial de la tributación de las empresas en el Brasil al 65% en Costa Rica y el Ecuador.” (pág. 86)

Según la “Comisión Económica para América Latina y el Caribe” (2014): “se estima que la evasión y la elusión de los impuestos sobre la renta personal y de las empresas costaron a América Latina más de 190.000 millones de dólares en 2014, es decir, un 4% del PIB regional.” (pág. 12)

La BBC Mundo (2016) señala que: “mientras que, en el 2015, la evasión y la elusión fiscal del 2015 en América Latina sumó 340,000 millones de dólares, que equivalen a 6.7% del Producto Interno Bruto (PIB), según la misma comisión. Incluso se calculó que aproximadamente 150,000 millones de

dólares salieron de Latinoamérica en una década, por evasiones, elusiones y traslado de dinero a paraísos fiscales, aseguró Alicia Bárcena, secretaria ejecutiva de la Comisión Económica para América Latina. Uno de los casos más resaltantes en la región es sin duda el de Panamá Papers, lo cual demuestra los altos niveles de corrupción a los que se puede llegar relacionados a la elusión tributaria y los paraísos fiscales, considerada la mayor filtración de datos de la historia. En lo referente a los paraísos fiscales quizá se trate de la base de datos más grande hecha pública sobre empresas secretas en el extranjero y la gente detrás de ellas. El informante y accionario de tal evento, de alias John Doe, quien puso a disponibilidad de la prensa ‘miles de documentos y datos sobre movimientos financieros en paraísos fiscales’, afirmó que entendía lo suficiente del contenido (de los documentos) para darme cuenta de la escala de la injusticia. Este hecho complicó la situación empresarial en Panamá, afectando a la economía en general durante el tiempo en que se operaron los actos elusivos. Por lo tanto, se concluye que un gran impacto socioeconómico es causado debido a actos relacionados con la elusión tributaria.” (pág. 55)

2.1.3.2. Economía de opción

Lalanne (2005) menciona que la economía de opción también es catalogada como una planificación fiscal pues constituye el primer paso en un análisis. La terminología fue empleada en 1952 para que se pudiera diferenciar con el fraude de ley en el espectro tributario y así poder enfatizar las singularidades que presentaba el mismo vínculo con otras conceptualizaciones que podrían llevarlo a una misma consecuencia, el ahorro de gravamen. Sin embargo, hubo diferencias en cuanto a la economía de opción pues esta se ocupa de recibir comportamientos legales, siempre que se cumpla los requisitos y actuaciones específicas y de manera detallada en la norma de modo literal.

Según Meza (2015): “El legislador por voluntad propia puede establecer ciertos criterios o normas especiales con el fin de dar facilidades o algún tratamiento distinto que favorezca al contribuyente, que aporte tal vez a un

pago menor o sea beneficiado de alguna manera. Este tipo de tratamientos se encuentran explícitamente dentro de las leyes o normas correspondientes y, por consiguiente, en este caso se presenta la economía de opción. De entre estas alternativas que el propio legislador establece, el contribuyente es libre de elegir la que más convenga a sus intereses, más teniendo en cuenta que nadie está obligado a más de lo que la propia ley exige. Ningún individuo se encuentra obligado a contribuir de la manera que le sea más onerosa, sino a contribuir en la medida que se cumplan los requisitos que dan nacimiento a la obligación tributaria.” (pág. 19)

Para establecer la diferencia entre la elusión y la economía de opción, Ramos (2014) indica lo siguiente: “Si una estructura contractual genera un ahorro tributario y no estamos ante un resultado atípico respecto de los actos realizados o existen motivos económicos válidos y acreditables para llevarla a cabo, entonces podemos decir que no estamos ante un supuesto de elusión, sino ante una economía de opción. Posteriormente afirma que el resultado es típico, indicando que: En efecto, en el primer caso, estaremos ante figuras cuyo resultado es precisamente el que la norma dispone obtener y que no han sido forzados a producirse desde un acto con una función económica y social distinta en el ordenamiento. (...) También se configuraría una economía de opción, por ejemplo, cuando una empresa adquiere un activo mediante un contrato de arrendamiento financiero, en lugar de un contrato de préstamo o de compraventa. Asimismo, es una forma de economía de opción el hecho que el ordenamiento, a pesar de permitir que las empresas se financien vía capital o deuda, privilegie esta última al permitir que los intereses sean deducibles como gastos, mientras que los dividendos no, por lo que la deuda tiene un escudo tributario que genera un ahorro a la empresa, a diferencia de la financiación por capital. Así se demuestra un caso claro de economía de opción, en el cual se detecta la legalidad del accionar del contribuyente a través de los intereses que son considerados como gastos deducibles. Como vemos, en todos estos casos, si bien existe un ahorro tributario, el resultado obtenido por la configuración jurídica del contribuyente no es en ninguna forma artificioso o impropio respecto de los actos llevados a cabo, sino que se

obtienen porque el ordenamiento lo quiere así, por lo que le son propios. Dicho de otro modo, la función económica y social del arrendamiento financiero y de la constitución de una empresa en la selva contiene, en su seno, la ventaja fiscal misma, pues el ordenamiento lo ha previsto así. Por ello, ninguno de estas operaciones podría considerarse como elusiva, en tanto importan el ejercicio de una opción por parte del contribuyente, entre varias que, implícita o explícitamente, ofrece el ordenamiento, siendo derecho del mismo poder elegir la menos gravosa.” (pág. 38)

Bravo (2003), por su parte, menciona lo siguiente: “Se aprecia que la economía de opción guarda relación con el planeamiento tributario.” (pág. 24)

Además, el autor señala que una adecuada optimizar la recaudación de la carga tributaria, requiere de lo siguiente: “una operación aún no realizada, un riguroso análisis de las normas tributarias que aplican sobre la operación, la identificación de los escenarios posibles, y el impacto tributario en cada uno de ellos, un análisis financiero de la implementación de cada escenario, un análisis de factibilidad (tiempos, trámites, posibilidad) y la elección de la alternativa más económica y eficiente.” (pág. 25)

2.1.3.3. Evasión

Pires (2015) menciona que la evasión está vinculada a un hecho lícito cometido por el tributario al evadir la liquidación de impuestos habiendo cometido en un acontecimiento imponible. Es en este sentido que se cae en un delito tributario, es decir, un individuo se vale de cualquier artificio para no hacerse responsable ante la Administración Tributaria.

El autor, señala, además, que se cae en un acto fraudulento pues: “cuando está ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho

imponible, posteriormente prosigue afirmando que todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en detrimento de los Derechos del Fisco.” (pág. 14)

Por su parte, Villegas (2001), indica que la evasión consiste en la eliminar o disminuir un monto tributado ocasionado dentro de un contexto de una nación por parte de individuos que están obligados de manera jurídica a abonar dicha contribución y que logran la acción evasiva a través de comportamientos violatorios de disposiciones lícitas.

“Alva (1993) menciona que: un caso en el cual se observa la comisión de delitos tributarios es en el de la utilización de las facturas falsas que algunos contribuyentes utilizan para reducir la carga impositiva a favor del fisco a incrementar los gastos que han incurrido. Precisamente, en el año 2012 se modificó la Ley Penal Tributaria incorporando mayores figuras consideradas delitos como un combate por parte del Estado hacia la evasión tributaria. Según se aprecia en los considerandos del Decreto Legislativo N° 1114, que modifica a la Ley Penal Tributaria determina que se ha verificado que durante los últimos años se ha detectado un alto porcentaje de contribuyentes que, entre otros supuestos, han venido utilizando intencionalmente comprobantes de pago con información falsa, así como comprobantes de pago adquiridos o confeccionados por parte de terceros con la intención de utilizar indebidamente créditos y gastos tributarios que legalmente no les corresponden, resulta necesario dictar las normas que permitan sancionar eficazmente los delitos tributarios vinculados a dichos actos. Lo antes mencionado se manifiesta con la existencia de un mercado negro en el cual se comercializan facturas o se fabrican facturas que sustentan operaciones inexistentes, ello con la finalidad de dejar de pagar tributos al fisco al inventar gastos inexistentes que lo único que logran es rebajar de manera considerable los ingresos del contribuyente y por consiguiente el tributo por pagar también”. (pág. 67)

Además, menciona sobre la Ley Penal lo siguiente:

“Se debe modificar la Ley Penal Tributaria para incluir nuevos tipos penales que permiten considerar como sujetos activos de dichos delitos, no sólo a los deudores tributarios, sino también a terceros que realicen dichas conductas punibles, poniendo en peligro el bien jurídico protegido; establecer circunstancias agravantes y eliminar el tipo atenuado del delito tributario, así como inhabilitar para contratar con el Estado a quienes incurran en tales delitos y eliminar la limitación temporal del tipo agravado referido a la insolvencia

patrimonial que imposibilite el cobro de tributos, a fin de reforzar el efecto preventivo general de la Ley Penal Tributaria entre los contribuyentes y terceros vinculados a éstos. Un último considerando muestra en resumidas cuentas la intención y voluntad del legislador para atacar la evasión al precisar que resulta necesario modificar la Ley Penal Tributaria a fin de permitir, entre otros, modificar las conductas ilícitas que pone en peligro o lesionan el bien jurídico protegido en los delitos tributarios, reduciendo así los márgenes de evasión que existen actualmente en nuestro país”. (Alva, 1993, pág. 68)

2.1.3.4. *Fraude de ley*

Lalanne (2005) menciona que el fraude de ley presenta una intención deshonesta por parte de un individuo en evitar una normativa imperativa y que para ello recurrió a una normativa de cobertura que le permitió conseguir una finalidad prohibida por la normativa defraudada o alcanzar un trato más favorable que el que hubiese retribuido de haberse efectuado o instrumentado el negocio conforme lo dispuesto por normativa evitada.

Por último, Lalanne menciona que el fraude de ley: “consiste en hacer que opere una norma jurídica con el fin o propósito de eludir, evitar, la aplicación de otra. Se dice, pues, que un acto jurídico es fraudulento cuando si bien sus otorgantes obran legítimos formalmente en una norma legal, en realidad eluden otra u otras, que les impedirían obtener el resultado o fin práctico que se proponen. Desde este punto de vista, el fraude se obtiene por lo que se ha dado en llamar la *circunventio legis*: la utilización de una norma de cobertura.” (pág. 108)

Anguita (2017) menciona sobre el fraude de ley lo siguiente: “El denominado Fraude de Ley surge principalmente por dos normativas: La primera, es la norma que se debió aplicar, y que tiene mayor carga fiscal. Es la que hubiera determinado el importe a pagar por el contribuyente. Esta es también llamada la norma encubierta, defraudada o eludida. La segunda, es la norma aplicada a manera de disminuir, paliar o evitar la mayor carga tributaria. Se le suele llamar como norma de cobertura, ya que cubre a la primera regulación mencionada. Ante ello, un estudio realizado en el 2017 señala lo siguiente: Como conclusión a todo lo que llevamos dicho puede afirmarse que la

institución del fraude de ley tributaria, no es otra cosa que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble aspecto, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables que los interesados tratan de conseguir al realizar determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común).” (pág. 27)

Por su parte, Bonnemaïson (2008) señala que la evasión de la Ley es un asunto relevante a poner en tela de juicio puesto que se llega tomar o incluir temáticas asociadas a la justicia de la sociedad y el gasto público, Estado, entre otros. En la temática jurídica, el autor señala lo siguiente: “El fraude a la ley es el cambio deliberado y consciente de un factor de conexión con el propósito de descartar las prescripciones de un sistema legal al que una persona está normalmente vinculada, para sustituidas por las de un ordenamiento más favorable a sus intereses. Existe fraude cuando el cambio de ley, en lugar de ser una consecuencia normal del uso del factor de conexión, ha sido el objeto de dicho cambio obtenido por medios engañosos. El concepto de fraude tiene dos elementos que lo conforman: el animus y el corpus. El primero es el elemento subjetivo, la intención de evadir una legislación a la cual una persona está ordinariamente sometida. El segundo es la materialización del propósito fraudulento, su exteriorización mediante el cambio real de un factor de conexión. La definición que ofrece el autor chileno Duncker Biggs puntualiza sobre estos extremos: el fraude consiste en sustraerse voluntaria y conscientemente a una ley determinada y colocarse bajo el imperio de otra, mediante el cambio efectivo de alguno de los factores de conexión.” (pág. 38)

De acuerdo a lo expuesto por Falcón (2018) el fraude de ley mantiene el siguiente concepto: “Consiste en la realización de un hecho no tipificado como

hecho imponible en ley tributaria impositiva alguna, cuyo resultado es equivalente al de un hecho imponible tipificado y evitado conscientemente.

En ese sentido, el fraude a la ley tributaria se trataría de un instrumento empleado por la Administración Tributaria para exigir el tributo por analogía, dado que el hecho realizado no es un hecho imponible tipificado, sino uno equivalente.” (pág. 74)

Para culminar, se puede mencionar que el fraude de ley está vinculado a una similitud entre acontecimientos imposables que resulta importante pues los efectos que se tenga por cada acontecimiento es lo que debe gravarse, de lo contrario, estamos en una situación de violación de la ley. Del mismo modo, se considera el fraude, esto quiere decir, se considera la voluntad y conciencia de admitir a un conjunto de normas donde se tiene en cuenta el contexto mediático que debería establecerse también para otras circunstancias.

2.1.3.5. Simulación

González (2010) menciona sobre la simulación es considerada como un fraude, un dolo con el objetivo de cometer una acción que realmente no se cometió. En este sentido, resulta un proceso lícito en detrimento de la SUNAT.

El autor señala que: “existe simulación, de acuerdo con la doctrina civilista (Díez-Picazo), cuando las partes declaran una voluntad negocial que es diferente de la voluntad real, con la finalidad de engañar a un tercero.” (pág. 54).

La simulación se vuelve irrestricta al momento en que las partes simulan llevar a cabo un negocio, pero su propósito concreto es no llevar a cabo negocio jurídico alguno y, en este sentido, sería alusivo cuando se pretenda efectuar un negocio jurídico distinto.

Por último, el autor índice que: “en el ámbito de los negocios patrimoniales es clásica la agrupación que hace Ferrara de la simulación absoluta en dos categorías: negocios que tienden a una disminución de patrimonio y negocios que implican un aumento ficticio del pasivo (ejemplo: simulación de deudas para sacrificar a los verdaderos acreedores o defraudar al Fisco). Federico de Castro, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, entiende que existe simulación cuando la causa es falsa, esto es, cuando el resultado práctico verdaderamente querido por las partes sea diferente del resultado propio del negocio utilizado.” (pág. 55)

Gerencie (2017) señala lo siguiente: “La simulación se clasifica en dos, según como sean las intenciones sobre el acto cometido. Así tenemos la simulación relativa y absoluta.” (pág. 18)

El autor ante ello cita algunos ejemplos: “La simulación es absoluta cuando el vendedor transfiere mediante escritura pública su propiedad a un tercero, pero en el fondo no hay transferencia efectiva de la propiedad. Algo así como testaferrato (...). El vendedor no tiene la más mínima voluntad o intención de vender la finca. La simulación relativa es cuando Pedro le vende a Juan su finca por 100 millones, pero la escrituran por 50 millones para evitar el impuesto por ganancia ocasional. En este caso, la realidad oculta se parece en algo a la realidad de la escritura, sólo que se oculta parte de precio real. Como se observa, existe la voluntad de vender la finca, pero se simula el precio real, de allí a que la simulación se considera relativa, o quizás el término más adecuado sería simulación a medias.” (pág. 19)

2.1.3.6. Abuso de derecho

Cuentas (1997) menciona que el término abuso de derecho es el resultado de diversos cambios, pero surge de manera jurídica tras la evolución en sí del derecho que refleja el desarrollo de la vida social en el cual surgen nuevas instituciones, nuevos vínculos sociales y, ante ello, surgen también nuevos vínculos jurídicos, nuevas conceptualizaciones del derecho.

Hablar de abuso de derecho, acota el autor, como teoría presenta raíces remotas. Todo se inicia en el imperio romano en el que se consagró el absolutismo de derecho particular en el aspecto que el que utiliza de su derecho no podrá ser responsable. Otros antecedentes se mencionan en la Edad Media en la que se mencionaba la intención de quien cumple ciertas acciones, que, aunque comprendidas de manera normal en la acción de su derecho, se utiliza sin utilidad alguna o con una mínima, con la finalidad de perjudicar a otro.

Carbonell (2001) señala lo siguiente: “Este elemento aparece cuando la persona hace uso excesivo y por lo tanto indebido de la norma, aprovechando así el titular del derecho desproporcionadamente la regulación. De esta manera se tergiversa la verdadera finalidad del legislador al haber realizado y evaluado el tratamiento en cuestión y sus objetivos. Cabe resaltar sobre el abuso de derecho que ‘delimita el alcance del abuso del derecho en materia fiscal, indicando que este se produce cuando el objetivo de la forma adoptada consiste en la reducción o eliminación de un tributo. Esta finalidad no amparada por el derecho, deslegitima el procedimiento, en cuanto atenta contra la equidad y la solidaridad. En tales casos, la *intentio facti* prevalece sobre la *intentio iuris*.” (pág. 12)

Sobre el punto de la calificación parecida que presenta con otras definiciones como elusión así se tiene como una ejemplificación tónica, Wahn (2011) afirma lo siguiente: “Este concepto -abuso de derecho- de Derecho positivo, trasplantado del Derecho privado, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de simulación y a hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión. No fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento descrito en el artículo 64, afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos elusivos (no ficticios). Existe desde entonces, una calificación semejante

entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.” (pág. 57)

Lluis (2001) sobre este punto opina lo siguiente: “El abuso de derecho consiste en la extralimitación en el ejercicio de un derecho en perjuicio de tercero ya que el ejercicio contra su razón de ser constituye una extralimitación. Esta formulación concuerda con la concepción académica de la idea de abuso, puesto que el Diccionario de la R. Academia entiende por abusar usar mal, excesiva, injusta impropia o indebidamente alguna cosa, es decir, estamos ante una extralimitación.” (pág. 26)

En otro sentido se tiene que, Ramírez (2014), desde su postura conservadora explica lo siguiente: “En la mayoría de países herederos de la tradición romana, las reglas para evitar la elusión fiscal tienen orígenes en el abuso del derecho. De acuerdo con esta teoría, cuando el ejercicio de las libertades de configuración negocial derive en el abuso del derecho del contribuyente, en demérito del derecho de la administración a recaudar el tributo, nos encontraremos ante una elusión ilícita. En el abuso del derecho, a razón del uso desproporcional del titular del derecho se genera un daño a terceros. Sin embargo, esto no sucede en cuando se trata de derechos absolutos. De esta manera, se considera que el ejercicio de un derecho es abusivo cuando se descarrila del sendero propio de su finalidad económica o social, así como cuando se ejercita con el propósito de perjudicar a un tercero, sin obtener ningún beneficio.” (pág. 34)

2.2. Antecedentes de investigación

2.2.1. Antecedentes Internacionales

Grauberg (2009) realizó una publicación titulada: “Anti-tax avoidance measures and their compliance with Community Law”. En dicha indagación el autor realizó el análisis de las medidas antielusivas y la utilidad de la misma. Además, realizó una comparación en un grado de explicación entre el derecho

tributario y el derecho civil. El parecido que se obtuvo fue el de disminuir la responsabilidad tributaria. Se menciona en el artículo sobre los empleados fiscales a modo de contratos que se hagan cargo de favorecer a determinadas personas y/o ocultar el hecho imponible. Como conclusión, el autor menciona determinados estándares con que se dejan llevar la normativa antielusiva, las cuales deben estar insertos en el marco legal que compete, en el cual se debe considerar la coyuntura que se puedan mostrar en cuanto a las explicaciones factibles que se puedan brindar. Las bases establecidas son, de manera primordial, la certeza y la proporcionalidad.

Massaga (2015) realizó un trabajo de investigación titulado: "The General antiavoidance section: A comparative analysis of section 80 of the South African income tax N° 58 of 1962 and section 35 of the Tanzanian income tax act N° 11 of 2004". El objetivo de la investigación es comparar las secciones de la normativa tributarias mediante diversas medidas. Se tomó en consideración la evolución económica al instante de brindarse la ley. Se evidenció coincidencias y disparidades entre ambas, además de efectos en los tributarios. La autora realizó la evaluación de la normativa de sustancia sobre la forma en la que es provechoso al instante de enfrentar la elusión. Del mismo modo ocasiona una confusión en cuanto a la parte interpretativa y contradice a la economía de opción. Destaca la complejidad de normas, lo cual disminuye el espacio para poder evitar, pero también brinda la sugerencia de elaborarla otra vez para que se haga efectiva.

Lizzani (2011) realizó una publicación titulada: "Elusione Fiscale: 'dal 37- bis ai nostri giorni'". El objetivo del trabajo fue recalcar la dificultad de la normativa debido a la compleja labor de entender y poderla aplicar, asimismo de las variadas explicaciones que existen lo cual establece un mayor desorden. Destaca que la autoridad presenta el propósito de llevar la voluntad de la persona que contribuye hacia donde a él le convenga dentro de un marco legal; sin embargo, este hecho se presenta incoherente ya que la normativa es compleja e interrumpe cualquier ejecución fuera de ella. Para el autor, el legislador no debe establecer límites, por el contrario, debe cumplir el papel

de orientador en cada vínculo impositivo. Lizzani establece una cláusula antielusiva que presente un carácter general. El desafío es hallar normativas óptimas para la aplicación a todo tipo de situación y hechos impositivos, que se encuentren en armonía con las normativas tanto de carácter público como privado.

Sammogin (2013) publicó su trabajo titulado: “La Elusión y el abuso del derecho tributario”. La autora aborda la elusión en su contexto social italiano y a nivel mundial. Aborda tanto reprobaciones como desventajas y examina la jurisprudencia, además de compararla. Aborda, además la asistematicidad, también llamada no congruencia, que es una peculiaridad que tiene que estar presente cuando se determine la existencia o no de algún atropello por parte de la jurisprudencia. La autora indica que: “la calificación que se hace a la elusión, resulta por momentos radicalizado porque considera como causal o índice de que se ha cometido algún acto elusivo cuando el contribuyente tiene algún tipo de ventaja indebida en ámbito tributario. Las autoridades legisladoras y/o fiscalizadoras deben estar plenamente enteradas acerca de los lineamientos anti-elusorios para que no exista abuso de por medio.” (pág. 37)

Brock y Russell (2015) realizaron un trabajo de investigación titulado: “Abusive tax avoidance and institutional corruption: The responsibilities of tax professionals”. El trabajo se enfoca en la corrupción como un tema relevante a tomar en cuenta dentro de las corporaciones tributarias al tratar normativas o tácticas que consideren la manipulación a los tributarios. Martina menciona que hasta en el campo de profesionales tributarios puede aparecer la corrupción, pero también recalca que estos mismos profesionales deben hacer frente a este mal social. Se debe generar la integridad y ocasionar alianzas estratégicas entre ellos para adjudicarse responsabilidades de no caer en excesos y acciones de manera incorrecta que le quiten mérito a la institucionalidad de las asociaciones a las que estén vinculadas.

Yañez (2014) realizó una publicación titulada: “Análisis de la Nueva Cláusula General Antielusiva”. El objetivo fue realizar una apreciación a la norma por generar vacíos legales al considerar el paradigma de España como es el impedir analogías, que es indispensable al instante de realizar una interpretación de las normativas. De este modo se produce un riesgo apremiante. Además, se enfatiza que la restricción excesiva transita del rumbo a la economía de elección tributaria. Se indica que no se debió suprimir las orientaciones que apoyaban a la interpretación del designio de ley original. Por último, concluye sobre el atropello de las normativas la elusión y la simulación que nunca debió estar vinculada a la otra.

Cárdenas (2013) realizó un trabajo de investigación titulado: “Evasión y Elusión como Fraude Fiscal en el Sistema Tributario Nacional”. El trabajo formula recomendaciones con respecto a los profesionales que deben estar calificados sobre la norma tributaria y que tenga contemplado las vinculaciones que se hayan instaurado en otras naciones, pero, además ver la situación presencial del país en cuestión. Además, analiza aspectos históricos, poseer un elevado grado académico y de competencias adecuados que permiten un aporte al marco legal nacional; del mismo modo brinde un crecimiento y evolución del mismo. De ese modo, que los comportamientos no deseados de los tributarios estén neutralizados.

Rogel (2008) realizó un trabajo de investigación titulado: “La elusión tributaria y la teoría del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario chileno”. El trabajo aborda las cláusulas tanto generales como especiales que hacen frente al mal elusivo y brinda acciones para la disminución de la dispersión y complicación de las normativas que apoyarán a desarrollar un esquema de tributación más uniforme en el los vacíos legales que ocasionen problemáticas sean aminorados en la mayor extensión posible.

La OCDE (2015) presenta una nota en la cual explica sobre el proyecto OCDE/G20 vinculado a la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios. Menciona lo siguiente: “La situación actual de la fiscalidad

internacional en relación a los puntos débiles que aquejan a las naciones y muestra también oportunidad de actuar en términos políticos ante la erosión de bases y el traslado de beneficios (BEPS), para que de esta manera se asegure que los beneficios determinados queden realmente gravados y asegurar ello cuando se den las actividades económicas que correspondan. Además, se plantean los estándares internacionales acordados por los líderes del G20 en el 2013, 'Plan de acción BEPS', en el cual se encuentran 13 informes publicados en el 2015 como método para ayudar a los países que tengan este problema, para acerca más la igualdad a los países en vía de desarrollo. Tiene cabida dentro del tema la Acción 7 'Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP'. Se habla sobre los convenios fiscales relacionados a los Establecimientos Permanentes (EP), para determinar si los no domiciliados deben tributar o no, y cuál es la definición que se le dé a ese término." (pág. 75)

2.2.2. Antecedentes nacionales

Ya expuesta la postura sobre la Norma XVI, se mostrará diversos casos en que la SUNAT, ha derivado a su empleo:

2.2.2.1. Sobre impuesto al patrimonio empresarial

Del Busto (1993), a través de su trabajo titulado: "Interpretación de la norma en el derecho tributario", menciona sobre el impuesto al patrimonio empresarial lo siguiente: "Antes de la vigencia del segundo párrafo de la norma VIII (antes Norma IX), se dio la RTF N.º 18464 del 15/06/1984 - OXY-BRIDAS – En la que el Dr. Armando Zolezzi Moller", vocal informante, en sus considerandos principales señaló que el "sostener que ese saldo acreedor está limitado a la cuenta con la principal, excluyéndose por tanto el saldo acreedor con otras entidades vinculadas económicamente con la principal, tales como sucursales en otros países, subsidiarias, filiales, incorporadas o, en su caso, matrices de la propia principal, sería admitir una utilización indebidas de las formas jurídicas con el objeto de disfrazar la realidad

económica; se añade que ‘por tanto, el artículo 15° del D.S. N.º 096-73-EF, al referirse al saldo acreedor que aparezca en el balance debe entenderse que comprende a cualquier saldo acreedor con la principal o con empresas vinculadas económicamente a la principal. Como se recordará el artículo 30 de la ley N.º 24030 simplemente recogió lo que ya determinó esta resolución. Puede advertirse que aquí el Tribunal Fiscal no desconoce las formas jurídicas que utilizaron las partes contratantes, sino que realiza una verdadera interpretación de la Ley; discutible, por cierto, ya que se está ampliando lo supuestos legales a otros no contemplados, algo prohibido por el Código Tributario.” (pág. 85)

2.2.2.2. Reorganización de sociedades (eléctricas)

Rubio (2003) realizó un trabajo de investigación en el cual menciona el siguiente comentario sobre la reorganización de las sociedades: “Las sociedades realizan fusiones por constitución, acogéndose a los beneficios de la Ley No. 26283 y el Decreto Supremo No. 120-94-EF (ganancia por revaluación voluntaria exonerada con motivo de la transferencia, y un incremento en la depreciación sobre el valor de adquisición). Pocos meses antes de la fusión, se constituye una de las empresas que se fusiona. Los casos más sonados lo constituyen las fusiones de las empresas eléctricas Luz del Sur S.A.A., Edegel S.A.A. y Edelnor S.A.A, y la empresa Minera Barrick Misquichilca S.A. La Administración al amparo de la Norma VIII desconoce los beneficios tributarios antes referidos, pues considera que esta norma le permite privilegiar la relación económica y no el negocio jurídico. Por ello, no considera relevante que se haya cumplido con formalizar la creación de una empresa vía una reorganización, sino que atiende al objetivo económico que se persigue por este medio, esto es, crear una elusión tributaria al generar más gastos vía depreciación de los activos revaluados como consecuencia de la aplicación del beneficio tributario previsto en la Ley N.º 26283 y el Decreto Supremo No. 120-94-EF. Las circunstancias que la Administración están asociadas a las actas de una de las empresas se consignan expresamente que se producirá una economía futura por el incremento de las

depreciaciones. La empresa que se constituye pocos meses antes que se fusionen, no tuvo operaciones que le generen ingresos, no solicitó autorización para la impresión de comprobantes de pago, no tuvo empleados a su cargo, y fue constituida por el accionista mayoritario de la otra empresa con que se fusionó. Las dos empresas fusionadas tenían el mismo domicilio fiscal. Los gastos incurridos han sido asumidos por la empresa constituida mucho antes de la fusión. Al respecto, el Tribunal Fiscal se pronunció el 15/11/2002 en el sentido que SUNAT no debió pronunciarse hasta esperar el laudo arbitral, devolviendo el procedimiento a la instancia de reclamación a fin de que la Administración, luego de efectuar las verificaciones pertinentes, emita nuevo pronunciamiento. Tal como menciona el Dr. Zolezzi Möller, opinión que compartimos ampliamente, ¿por qué el Tribunal Fiscal dispone que sea la Administración quien vea si se aplica el segundo párrafo de la Norma VIII?” (pág. 25)

Bacigalupo (2009), a través de su publicación titulada: “Principio de legalidad y fraude a la ley”, menciona lo siguiente con respecto a la reorganización de sociedades:

“Nosotros también consideramos que es por la forma cómo está establecida este criterio económico en el texto del Código Tributario, el Tribunal Fiscal habría interpretado que le compete a la SUNAT determinar si resulta de aplicación dicho criterio o no. Así la Administración deberá probar la simulación de las fusiones, porque la cuestionada Ley 26283 establecía que las reorganizaciones tenían como objetivo fortalecer el patrimonio de las empresas por la crisis económica, y eso tendría que ser demostrado por las empresas antes mencionadas. Asimismo, se deberá demostrar si es válido el criterio que los convenios de estabilidad jurídica, que estas empresas firmaron, no estabilizan las normas de revaluación de activos. Como podemos ver este tema que es sumamente complejo y máxime con la concatenación de normas legales, tributarias, convenios de estabilidad tributaria y de protección a la inversión extranjera válidamente promulgadas durante la década de los Noventas, ha devenido en tema que tiene que ver con grandes implicancias políticas nacionales y posiblemente internacionales, porque en nuestra opinión, difícilmente se va a poder probar el abuso de formas jurídicas, más bien consideramos que estas empresas van a conducir sus alegatos hacia la economía de opción, dada la norma permisiva, lograron un fortalecimiento patrimonial y un menor pago de impuestos, y por lo tanto, consideramos que la SUNAT, luego de volver a pronunciarse,

y los contribuyentes vuelvan a apelar, el Tribunal Fiscal daría la razón a estas empresas, debido a que va a primar la validez de los procesos de fusión y escisión”. (Bacigalupo, 2009, pág. 48)

2.2.2.3. *Arrendamiento financiero simulado*

Cachay (2013) realizó una publicación interesante sobre este punto. Sobre el arrendamiento financiero simulado menciona que: “La Administración considera que el contribuyente (empresa que se dedica a actividades mineras, simuló una operación de leasing y por ello repara el gasto y crédito fiscal sustentado en los comprobantes de pago por cuotas de leasing. En dicha simulación interviene una segunda empresa cuyos representantes legales son los mismos que la empresa minera. La Administración se sustenta en lo siguiente: La segunda empresa adquiere un terreno y construye un edificio con financiamiento de una entidad bancaria y que hipoteca por US\$ 6’500,000. Posteriormente vende el edificio a la entidad de leasing, por US\$ 6’000,000, operación no gravada con IGV, que no se inscribe en los registros públicos. La entidad de leasing celebra con la empresa minera un contrato de leasing por el edificio, pero con las tres primeras cuotas se cancelan los US\$ 6’000,000. La empresa minera, que tiene los mismos directivos que la segunda empresa, obtiene un préstamo de la misma entidad bancaria a que nos referimos en el punto i, por US\$ 6’000,000. El contrato de leasing se modifica, adelantándose la opción de compra, se cancela la operación. Esta transferencia no se inscribe en registros públicos. La empresa minera se encuentra en proceso de cierre y el inmueble viene siendo utilizado por ambas empresas. La empresa minera recurrió a la entidad de leasing para adquirir el inmueble, y simultáneamente financió con la entidad bancaria la cancelación del leasing. Los hechos atribuibles a la entidad de leasing y que según la Administración se consideran atípicos, son los siguientes: (a) el plazo del contrato es reducido, en comparación con los contratos que dicha entidad celebra con otros clientes, (b) no se inscriben en registros públicos las transferencias, aun cuando se ejerce la opción de compra, (c) se acepta y aprueba la solicitud no estando saneado el inmueble.” (pág. 78)

Todo lo expuesto se plasma a través de la siguiente gráfica:

La simulación que está a cargo de la Administración, está sustentada de la siguiente manera:

La segunda se encarga de la venta vinculada a la entidad de leasing, un inmueble cuyo registro está bloqueado por hipoteca con un tercero que es una entidad bancaria.

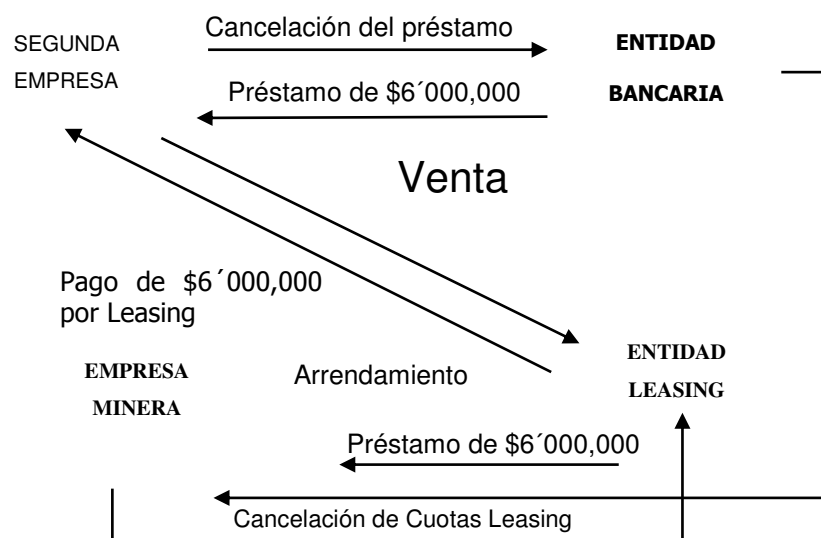


Figura N 3 hipoteca con un tercero que es una entidad bancaria

Lara, Pisfil y Arroyo (2016) abordan el tema del nuevo régimen de leasing inmobiliario; es por ello que mencionan que: “La entidad de leasing compra el bien conociendo la situación del inmueble y no solicita se acelere el proceso de saneamiento del mismo para registrarlo a su nombre, y luego transfiere el inmueble a la empresa minera (vinculada a la segunda empresa, por tener directivos comunes), la cual no tiene recursos propios para cancelar la deuda y por ello recurre a la entidad financiera.” (pág. 92)

Además, Lara, Pisfil y Arroyo, acotan lo siguiente:

Si la segunda empresa vendiera directamente a la empresa minera, no le facturaría con Impuesto General a las Ventas; sin embargo, la intervención de la entidad de leasing permite la facturación con dicho impuesto, el cual a su vez es materia de una solicitud de devolución, debido a que la empresa minera es exportadora. Asimismo, el asiento minero estaba en su fase final (Plan de Cierre de Mina), cuando se acuerda la compra del inmueble, no teniendo la empresa minera recursos para tal adquisición y, por tanto, no hay causalidad respecto del gasto. El inmueble vendido a favor de la empresa minera figura en registros públicos inscrito a favor de la segunda empresa, con hipoteca a favor de la entidad bancaria. El inmueble sigue siendo usado por ambas empresas. (Lara, Pisfil, & Arroyo, 2016, pág. 93)

Por lo mencionado, los autores comentan que la Administración tomó la conclusión de que el procedimiento de la venta de un bien inmueble, este hecho no se encuadra considerado como debe estar obligado ser un convenio de orientado a establecerse como un arrendamiento financiero. Ante esto citan lo siguiente:

“La operación de venta del inmueble no se enmarca dentro de lo que debiera ser un contrato de arrendamiento financiero, pues considera que éste último fue concebido como un mecanismo de promoción de inversiones en bienes de capital, para impulsar o mejorar la capacidad productiva de la empresa. Además, señala que quien recurre al leasing lo hace por falta de liquidez y en busca de financiamiento para acceder al uso o disfrute de un bien de capital, situación que no se presenta en el caso en revisión, pues no hay mejora de capacidad productiva por cuanto la empresa cuenta con un plan de cierre de mina, y respecto de la liquidez se obtiene otro préstamo para saldar tempranamente el financiamiento del leasing y adelantar el beneficio tributario”. (Lara, Pisfil, & Arroyo, 2016, pág. 94)

2.2.2.4. Contrato de gerenciamiento

Según Favier (2001), a través de su trabajo titulado: “Los contratos de gerenciamiento o management”, menciona que: “la Administración tributaria le repara a Cementos Lima S.A.A. la deducción como gasto para efecto del Impuesto a la Renta y la aplicación como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, del monto de las facturas emitidas por Sindicato de Inversiones y Administración S.A. (S.I.A.), empresa domiciliada en el país, por concepto de honorarios de gerencia. Según la Administración, los pagos efectuados por

el contribuyente corresponden efectivamente a una distribución legal de las utilidades antes de impuesto, y no a una prestación de servicios de gerencia. El sustento de la Administración para aplicar la Norma VIII, es principalmente el siguiente: del contrato de gerencia y demás documentación sustentatoria de lo acordado entre las partes, se desprende que el contribuyente delegó a otra empresa las facultades correspondientes al gerente, incluyendo las de representación y otras específicas, durante un cierto tiempo y a cambio de una retribución; la contraprestación por el servicio de gerencia, según lo convenido por las partes, es una alícuota de las utilidades del contribuyente; la empresa al cual se le delegó las facultades correspondientes al gerente, no asumió el poder de conducción en el contribuyente, limitándose al nombramiento de los gerentes, los cuales se registraron en la planilla del contribuyente y, además, la empresa contratada no tenía la capacidad técnica para prestar el servicio de gerencia; la existencia del contrato no acredita por sí solo que exista un servicio real. Este servicio no se prestó. Esto último obedece a que la actuación de los gerentes del contribuyente se verifica en mérito de un contrato laboral -como trabajadores subordinados-, sin haberse probado que exista vinculación alguna con la empresa que debía prestar el servicio de gerencia. La prestación de servicios se materializa a título personal por cada uno de los gerentes, sin que exista – a juicio de la Administración – algún valor agregado por la actuación de la empresa que debía prestar el servicio; respecto de los gastos en que incurrían los gerentes designados, si bien se convino en que la empresa que prestaría el servicio de gerencia reembolsaría los gastos, éstos fueron asumidos directamente por el contribuyente; en la contabilidad del contribuyente la operación es anotada en la cuenta 863 - Distribución legal de renta – Participaciones. Finalmente, la Administración considera que aún en el supuesto que no se mantenga la calificación económica, procede mantener el reparo por cuanto no se ha acreditado la existencia de las operaciones que le dieron sustento. El contribuyente por su parte, considera que no se puede desconocer la realidad del contrato de gerencia y que este tiene como finalidad únicamente la que se desprende del mismo, es decir, delegar en una persona jurídica el cargo de gerente general de la empresa. Argumenta, la validez del contrato de gerencia

fue ratificada por el Estado, toda vez que dicho contrato ha existido con anterioridad a los procesos de expropiación y privatización, en los que participó el Estado sin que se hubiera efectuado observación alguna. Lo que resulta relevante, en el argumento del contribuyente, es la inexistencia de perjuicio fiscal, en el sentido que la disminución de su renta implicará un incremento en la renta imponible de la empresa que prestó el servicio.” (págs. 56-57)

Por su parte Bustinza y Gálvez (2015) se ocupan de la temática del management en la legislación peruana del sector peruano. En este sentido, acota lo siguiente:

“La Primera Sala Civil de la Corte Superior de Lima (exp. N° 284-2002) en resolución del 31/01/2003 declaró fundada la demanda de amparo presentada por Cementos Lima S.A. a las diversas resoluciones de la administración tributaria y disponen que SUNAT se abstenga de emitir nuevos actos de liquidación de adeudos y multas, Resoluciones de Determinación de Multa, órdenes de pago y cualquier acto administrativo que desconozca efectos jurídicos, legales y tributarios al contrato de gerencia celebrado entre la demandante y el Sindicato de Inversiones y Administración SIA, dándole la razón al contribuyente. Lo que constituiría un precedente para otros procesos similares y frustraría cualquier iniciativa de la administración tributaria en la haya utilizado la calificación económica de los hechos imposables”. (Bustinza & Gálvez, 2015, pág. 45)

2.2.2.5. Préstamos y gratificaciones – actos de liberalidad

El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), a través de un boletín de jurisprudencia fiscal (2003), comenta al respecto sobre los préstamos y gratificaciones – actos de liberalidad. Ante ello comenta lo siguiente:

La Administración Tributaria le deniega a Red Científica Peruana su solicitud de actualización de inscripción en el registro de entidades exoneradas para efecto del Impuesto a la Renta, por considerar que las rentas se destinan a fines diferentes para los que fue creada. El presente caso se sustenta en lo siguiente: el contribuyente otorgó préstamo a sus trabajadores en dólares americanos sin pacto de intereses, a pesar que su situación económica era difícil, pues precisamente por esta razón había recurrido al sistema financiero a solicitar financiamiento para el desarrollo de sus operaciones. En consecuencia, a juicio de la Administración no resultaba consistente que, estando en una

situación económica difícil haya a su vez otorgado préstamos a sus trabajadores sin intereses y sin garantía; en el transcurso del mismo período en que otorgó los préstamos, el contribuyente también les otorgó a sus trabajadores una gratificación extraordinaria independiente de las gratificaciones establecidas por Fiestas Patrias y Navidad, cuyos importes superaron, en algunos casos, más de 40 veces el haber básico mensual de cada trabajador; tales gratificaciones extraordinarias fueron aplicadas contra los préstamos anteriormente señalados, de tal manera que no hubo un desembolso real por las mismas; la Administración consideró que el contribuyente no contaba con ningún sustento respecto de la necesidad de otorgar las mencionadas gratificaciones, así como tampoco se demostró su relación causal, es decir, que se traten de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente, y de otro lado, los préstamos antes señalados no resultaban fehacientes e, incluso, en algunos casos, las personas beneficiadas con los referidos préstamos no tenían relación laboral alguna con la asociación, es decir, se había entregado dinero de la asociación a terceros ajenos a ella. (MEF, 2003, pág. 15)

En cuanto a la Administración de tributación el MEF menciona que: “la Administración Tributaria debe considerar que el hecho que se hayan utilizado los fondos de la asociación para otorgar préstamos y gratificaciones sin haberse demostrado su fehaciencia, ni la necesidad de los mismos y la relación con sus actividades, ello significa que la asociación destinó sus rentas a fines distintos para los cuales fue creada. En este caso, se discute si se trata de la aplicación de la Norma VIII o, como argumenta el contribuyente, de una interpretación extensiva de la Ley. La provisión y respectivo castigo de préstamos a favor de terceros no asociados, la opción de otorgar gratificaciones en lugar de incrementos fijos en las remuneraciones, son entre otros los argumentos que se discuten a fin de mantener la exoneración del impuesto a la renta a favor de la asociación, pues la misma está condicionada a que las rentas no se distribuyan, directa o indirectamente, entre sus asociados.” (pág. 16)

2.2.2.6. *Cesión de créditos*

Gamarra (2018) realiza una publicación titulada: “Análisis de la cláusula general antielusiva para su reformulación”, en la cual menciona que: “la Administración Tributaria realizó la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al considerar que el contribuyente presta en

realidad un servicio de gestión de cobranza, y no la cesión de créditos como jurídicamente lo denomina el contribuyente. En este caso, el contribuyente adquiere de un Banco un conjunto de créditos, provisionados por dicha entidad, a través de un contrato de cesión de créditos, en que adquiere créditos provisionados al 100%, asumiendo el riesgo crediticio, y se pacta como parte del precio el 50% de lo que se recupere. Tal operación según el contribuyente, no está afecta al Impuesto General a las Ventas al estar incurso en la Quinta Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo No. 821, que dispuso que la cesión de créditos no es venta ni prestación de servicios.” (pág. 25)

Con respecto a la Administración de tributación, Gamarra acota lo siguiente:

“Las consideraciones que llevan a la Administración Tributaria a considerar que en mérito a la realidad de la operación ésta no corresponde a una cesión de créditos, son las siguientes: la adquisición de un crédito es la realización de una inversión con fines especulativos, en donde el cesionario compra un crédito bajo la expectativa de obtener una ganancia al momento de su realización, al transferirlo a un tercero o cobrarlo, y de otro lado, existe una subrogación en los derechos del cedente a cambio de una retribución, sin que existan prestaciones conexas. En el presente caso, al existir una obligación futura de pago para el cesionario, ello supone mantener la vinculación con el cedente por los créditos transferidos. En la operación realizada no hubo endoso de títulos valores, aun cuando en el contrato se pactó que se endosaría toda la documentación. Del cruce de información con la entidad bancaria, se determinó que, si bien dicha entidad efectivamente realizó una transferencia de cartera, la misma es posteriormente recuperada como un nuevo ingreso, confirmándose así que se trata de la prestación de un servicio de gestión de cobranza”. (Gamarra, 2018, pág. 26)

2.2.2.7. Contrato de arrendamiento con opción de compra

Cabello (2006) publicó en la revista CEF Legal: revista práctica de derecho un artículo interesante sobre el contrato de arrendamiento con opción de compra. Ante ello menciona lo siguiente: “En casos de transferencia de vehículos automotores, hay que determinar si se trata de una venta de bienes o de un arrendamiento, implica un diferimiento en el devengo del Impuesto General a las Ventas y, de ser el caso, la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo,

invocándose la Norma VIII, la administración tributaria procedió como sigue: Tratándose de un contribuyente cuyo giro es la transferencia de vehículos, los contratos de arrendamiento con opción de compra y arras de retractación no son aceptados por la Administración como contratos preparatorios suscritos como compromiso de celebrar un contrato definitivo, pues se considera que tienen la naturaleza jurídica de un contrato de compraventa.” (pág. 36)

Con respecto al aspecto administrativo tributario, Cabello indica lo siguiente:

La Administración destaca que respecto de los contratos preparatorios no se cumplió con los plazos del compromiso de contratar, ni con sus ampliaciones, y por ello los montos entregados como arras no tienen dicha condición, sino más bien las de una garantía. Los reportes del sistema informático del contribuyente, registran como cuota inicial a la garantía otorgada por el contribuyente. El contribuyente alega haber celebrado dos contratos, uno de arrendamiento y otro preparatorio de opción de compra a favor del arrendatario, habiendo convenido que las arras de retracción convenidas se imputaban al precio resultante de la compra venta. Respecto de la contabilización, se invoca haber seguido el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la RTF No. 327-2-00 del 12.04.00 referida a la contabilización de contratos de arrendamiento con opción de compra. (Cabello, 2006, pág. 37)

Sobre el punto, Sarrión (2016) aborda, a través de la Revista del sector inmobiliario, el contrato de arrendamiento vinculado a la opción de compra teniendo en cuenta algunas consideraciones prácticas. En este aspecto señala lo siguiente:

“En este caso en particular, es curioso destacar la actuación contradictoria de la Administración respecto de los bienes que fueron materia de los contratos cuya naturaleza se encuentra sujeta a controversia. Con la finalidad de cautelar el pago del IGV que considera diferido por la figura jurídica escogida por el contribuyente y el ISC que en caso de tratarse de una venta sería aplicable, la Administración procede a trabar embargo preventivo sobre los bienes que han sido –según la propia Administración– materia de transferencia, lo que motiva la presentación de tercerías excluyentes de propiedad que son declaradas infundadas por la Administración con el argumento que se trata de contratos de arrendamiento, y que al no haber operado su transferencia, siguen siendo de propiedad del contribuyente. Tratándose de un contribuyente que como parte de un beneficio motivacional implanta una política de adjudicación de vehículos, la Administración Tributaria aplica la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y

considera que la entrega de los vehículos por parte del contribuyente a sus trabajadores responde en realidad a una venta, toda vez que a pesar de haber celebrado un contrato de Convenio de uso con opción de compra en que se ejerce al finalizar el contrato. En este caso, el argumento principal de la Administración es que para efecto del Impuesto General a las Ventas, la definición de venta no se limita al concepto de compra venta regulada por el derecho civil, bastando en algunos casos el elemento de la entrega física con la finalidad de que sea transferida para que tal entrega se considere una venta gravada con dicho impuesto. En este caso, el contribuyente parte de la premisa que la Norma VIII exige analizar las particularidades y la naturaleza jurídica de cada operación, teniendo en cuenta para ello las condiciones de carácter económico que ella encierra. Por ello, en su caso en particular, solicita se tenga en cuenta que el vehículo es usado por el trabajador en beneficio de la propia empresa, y que luego de un plazo razonable de utilización (más de cuatro años) el trabajador tiene derecho de manifestar su interés de adquirir el bien a un precio preestablecido. Es decir, si se considera que adquiere una flota de vehículos para que sean utilizados en su beneficio, y que ésta flota se renueva en forma conjunta, permitiendo ello estimular a los trabajadores, resultaría que la Norma VIII se condice con el tratamiento tributario que la empresa le ha brindado a la operación (reconoció la venta según el contrato, dedujo como gasto el mantenimiento, seguro y otros del vehículo destinado al uso de la empresa, así como el íntegro de la depreciación)". (Sarrión, 2016, págs. 13-14)

2.2.2.8. *Regalías con no domiciliados*

Zuzunaga (2011) se enfocó en la tributación minera en el Perú y, con respecto a las regalías con no domiciliados, menciona que: "tratándose de empresas mineras, los pagos que se efectúan a favor de no domiciliados que son fijados en función de un porcentaje del mineral extraído y/o vendido y que los contribuyentes denominan regalías, ha motivado que invocándose la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se califique la naturaleza de dichos pagos y se efectúen los reparos respectivos. Para ello, hemos considerado dos casos, totalmente distintos, que pasamos a explicar: La empresa argumenta que los pagos por concepto de regalías pactadas conforme a lo señalado, corresponden a la parte del precio pactado por la cesión del derecho minero, y no al concepto de regalía previsto en el artículo 27° de la Ley del Impuesto a la Renta. La Norma VIII que exige se merite la realidad de los hechos, según el contribuyente debería llevar a la Administración a considerar dicho pago como una carga real de ineludible

cumplimiento, vinculada con la fuente productora de renta, esto es, la explotación minera de la concesión.” (pág. 42)

Sobre el aspecto administrativo, Zuzunaga menciona que: “la Administración no acepta la deducción del gasto asumido por convenio de constitución social, en virtud del cual se obliga a pagar una suma de dinero fija en función de cada tonelada métrica de minera extraído, e invocando la Norma VIII considera que tal pago no está vinculado a la generación de la renta gravada ni ha servido para mantener la fuente productora, y por ello lo reputa como un acto de liberalidad. La empresa es quien invoca la Norma VIII y solicita que en mérito a su aplicación, los pagos que efectúa a favor de no domiciliados y que denomina regalías (sumas de dinero que se ha comprometido abonar en función a un porcentaje de las ventas), no se incluyan en el segundo párrafo del artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues el sólo hecho de su contabilización como gasto o costo no debería determinar el nacimiento de la obligación tributaria de retener.” (pág. 43)

Con respecto al registro de montos por regalías, el autor menciona que: “según la Administración, el contribuyente no ha sustentado el motivo por el cual registra los montos correspondientes a regalías, y en aplicación de la misma Norma VIII que invoca el contribuyente, señala estar facultada para calificar los efectos tributarios de la operación en función de su sustrato económico y no de la forma jurídica otorgada, y de acuerdo a ello en el caso que nos ocupa, considera que el monto denominado regalía no es tal, sino que se trata de conceptos que califican como otra rentas.” (pág. 44)

2.2.2.9. Participación en un contrato de colaboración empresarial

Díaz (2014) aborda un estudio sobre el contrato de la franquicia en el aspecto de la colaboración empresarial y sus diferencias con las figuras jurídicas similares. Y sobre el punto en mención menciona que: “el contribuyente presenta contratos de colaboración empresarial suscritos con empresas no domiciliadas, con las que acuerda una asociación temporal para la distribución

conjunta de las películas, acordando que las partes se distribuirán los ingresos brutos provenientes de la exhibición de las películas según los porcentajes establecidos en el respectivo contrato. La Administración consideró que tales contratos eran atípicos por no corresponder a ninguna figura prevista en la Ley, y debido a que la existencia de un fin común logrado con la participación de las partes en las actividades del negocio es un elemento esencial del contrato, en el presente caso se determinó que los montos remesados al exterior por el contribuyente constituían pagos por servicios prestados por no domiciliados y no el pago a un socio por su participación en un contrato de colaboración empresarial, procediendo a gravarlos dichos montos con el Impuesto General a las Ventas.” (pág. 90)

Acotando sobre este punto, Díaz se enfoca en las partes y ante ello menciona que: “la finalidad perseguida por las partes, según la Administración, no es igual para las partes contratantes. En el caso del sujeto no domiciliado, la participación en un porcentaje de los ingresos brutos le asegura un ingreso para la distribución de las películas de su propiedad, mientras que respecto del contribuyente no ocurre lo mismo, pues éste se ha obligado a asumir todos los gastos de la distribución de las películas. Lo expuesto llevó a la Administración a sostener que la intención real que perseguían las partes con el contrato de colaboración empresarial suscrito era asegurar para el sujeto no domiciliado la retribución por el uso de sus películas por parte de un nacional, esto es, el pago por el servicio de cesión de uso de su derecho de explotar sus películas, situación que dista de la finalidad de un contrato de colaboración empresarial. Se concluyó que el contenido económico del contrato no correspondía a su forma jurídica de películas, correspondiendo los montos remesados al exterior, pagos por dicho uso, gravados con el Impuesto General a las Ventas.” (pág. 91)

2.2.2.10. Otros casos de aplicación de la norma VIII

a) Asociación en Participación

Guerra (2005) menciona que: “se le atribuye al contribuyente responsabilidad solidaria por las deudas de una asociación en participación, de la cual era participacionista en calidad de administrador. El contribuyente alega no tener la administración de la asociación por cuanto, de acuerdo al contrato asociativo el porcentaje de su participación era minoritaria y además no tenía injerencia en la gestión económica o administrativa contrato asociativo y a las normas contenidas en la Ley General de Sociedades, y por las características de aquél determina que no era una Asociación en Participación sino un Consorcio (Joint Venture), en donde los participantes comparten la responsabilidad frente a terceros.” (pág. 36)

Por otro lado, el autor señala que, de acorde a los puntos conmemorar en el convenio de agrupación de intervención conmemorado por el tributario con otra organización empresarial, la administración toma en cuenta que se trata de una asociación y por ello está supeditado al IGV d acorde al reglamento actual (D.S. 136-96-EF). Para ello Guerra especifica lo siguiente:

“Las operaciones de venta y prestación de servicios realizadas (cesión en uso de maquinarias y equipos) por el contribuyente con el Consorcio (del cual forma parte), son operaciones con terceros y por tanto se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas. De acuerdo a las operaciones comerciales realizadas por el contribuyente con sus clientes y en mérito a la legislación civil, se determinó que los pagos recibidos no eran arras de retractación, sino anticipos gravados con el IGV. En otro caso, la Administración en aplicación de la Norma VIII del Código Tributario consideró que los importes recibidos por el contribuyente por concepto de arras de retractación y depósitos en garantía en realidad constituían pagos anticipados del precio final del inmueble, por lo que dichos pagos estaban gravados con el Impuesto General a las Ventas. El contribuyente presentó contratos de arras suscritos con sus clientes, los que al ser analizados evidenciaron –en opinión de la Administración- que no contenían las características que debían tener dichos contratos, por cuanto lo que se pactaba en realidad era la entrega por partes y en determinadas fechas ciertos montos que al ser sumados alcanzaban una parte considerable del pago definitivo, el cual ya estaba acordado en los contratos de compra venta”. (Guerra, 2005, pág. 58)

- b) Entrega de bienes que no constituyen venta ni retiro de bienes

El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), a través de un boletín de jurisprudencia fiscal (2003) menciona que: “el contribuyente se encarga de suministrar a sus contratistas diversos materiales, para que sean usados en la prestación de sus servicios a favor del propio contribuyente. En ese sentido, indica que dicha entrega de bienes no constituye venta ni retiro de bienes y que por lo tanto no se encuentra gravado con el I.G.V. En el proceso de fiscalización se determinó que el contribuyente disminuye del monto de la retribución que abona a sus contratistas, el valor de los bienes suministrados, por lo que se determina que se trata de operaciones de compra – venta y, por lo tanto, se encuentran gravada con el I.G.V.” (pág. 19)

El MEF se enfoca también en el contribuyente. Ante ello menciona que: “el contribuyente manifiesta en su escrito de reclamación que al amparo de la Norma VIII del Código Tributario, se deben tener en cuenta las relaciones económicas que efectivamente existen y que se persiguen con el suministro de materiales, el cual es: la supervisión de los avances de obra y no la venta de bienes. Al momento de resolver se señaló que justamente en aplicación de la precitada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración justamente tomó en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizadas para determinar que las entregas de bienes que el recurrente efectúa a favor de sus empresas contratistas son ventas que están gravadas con el Impuesto General a las Ventas.” (pág. 20)

c) Pagos por depósitos en Garantía

Quintanilla (2014), a través de su trabajo de investigación titulado: “La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal en el Perú y Latinoamérica”, menciona que en un inicio la administración empleó una autonomía de derecho de tributación al instituir que el arrendamiento de equipos para la edificación que lleva a cabo el tributario con sus consumidores no conforman depósitos en respaldo sino que forman parte de una prestación de servicios.

Ante este punto, Quintanilla menciona lo siguiente con respecto al contribuyente:

“El contribuyente considera que las sumas entregadas por sus clientes se enmarcan dentro de la figura del depósito en garantía y no constituye venta de bienes, ni prestación de servicios. Mediante RTF N° 1176-1-98, el Tribunal Fiscal confirmó la posición de la Administración Tributaria al señalar que en el Contrato de Prestación de Servicios de Alquiler de equipos no se hace mención a la obligación de la persona que alquila los bienes, de dar suma alguna en calidad de depósito en garantía, siendo que la única mención a la naturaleza de dichas sumas se encuentran en los recibos emitidos por el contribuyente; por lo que confirma el análisis efectuado por la Administración Tributaria”. (Quintanilla, 2014, pág. 28)

d) Servicios de Explotación y Exploración

Ortiz, Natteri, Pinto, Ramírez, Solar y Vicente (2003) indican que debe darse una observación en el contrato pues es la contribución de funcionamiento de exploración y que permite la explotación facilitando una compensación que depende del tributario y que las particularidades privadas que lo bordean de manera alguna modifica las bases del derecho y jurisprudencia, siendo intransigentes ante esta situación se puede establecer que el salario o formas de ajustar la retribución sea de manera efectiva o en especies. Del mismo modo, señala que para consecuencias del IGV las operaciones que tienen que ver con el contrato la califiquen como un cambio de bienes por servicios.

Con respecto a la administración tributaria, los autores señalan lo siguiente:

“La Administración Tributaria, en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar, establece que la compensación económica pactada por las partes contratantes no tiene naturaleza indemnizatoria, sino que es el resultado de una condición acordada entre ellos en el ejercicio de la libertad de contratación, y como tal, forma parte integrante y sustancial del contrato. En ese sentido, al haberse analizado el origen y naturaleza de la compensación económica, se concluye que ésta forma parte de la retribución acordada, y está gravada con el Impuesto General a las Ventas”. (Ortiz, y otros, 2003, pág. 26)

e) Contrato de Depósito

Nakamura (2002), sobre el contrato de depósito menciona que: “la administración tributaria empleó la Norma VIII del código tributario, al finiquitar que, tras el contrato de depósito, lo que se da de manera real se da en la prestación de un auxilio de desmotado por parte del tributario. En vista de que la contraprestación se vincula con la valorización de acorde a las normas del mercado. El aportante indica que percibe salarios por dos conceptos como la compra de la materia prima algodón y los ingresos por depósito del mencionado bien. De la misma manera, sustenta que el depositante está subyugado a reembolsar al depositario los consumos incurridos en la custodia y protección del bien depositado y a remunerarle la indemnización que corresponde, por lo que de acorde con el pago de la mencionada indemnización, sería dable a través de la entrega en propiedad de los simientes de algodón recaudados; argumentaciones que fueron rebatidos en la resolución citada, confirmando de esa manera lo realizado por la fiscalización, explicando que en realidad se proporcionaban servicios diversos a un simple contrato de depósito.” (pág. 12)

f) Regalías por uso de derecho de marca

García (2008) aborda el tema del impuesto industrial y el comercio. En este sentido, sobre las regalías que vienen conjuntamente con la usabilidad del derecho de marca menciona que: “la Administración Tributaria repara para efectos del Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 1996 y 1997, el cargo efectuado al costo de Producción que tiene efectos en el Costo de Ventas por los montos de S/.1'423,990 y S/.250, 590, respectivamente, por concepto de regalías por el uso de las marcas, cuyo dueño fue el señor Hedí Arnaldo Arias Ormeño, accionista mayoritario de la empresa Perú Shoes S.A. poseedor de 90% de su capital social. El contribuyente de acuerdo con el contrato de cesión liquidó mensualmente el monto de las regalías y aplicando el principio de lo devengado, incrementó los costos indirectos que forman parte del costo de producción, afectando los resultados de los ejercicios gravables 1996 y 1997 para efectos del Impuesto a la Renta, provisionando el gasto en la cuenta del pasivo Cuentas por Pagar Diversas. En la etapa de

fiscalización el contribuyente manifestó que dichos montos se mantenían pendientes de pago por falta de liquidez; en su recurso de reclamación, reiteró dicho argumento basándose en que, de acuerdo con el criterio de imputación de lo devengado, para la deducción de este gasto no es requisito su pago. Al respecto, la Administración Tributaria de acuerdo con la Norma VIII del Código Tributario declaró mantener el reparo teniendo en cuenta la primacía de la realidad económica frente a las diferentes formas y estructuras jurídicas que el contribuyente utilice para no considerarse comprendido dentro del campo de aplicación del tributo.” (págs. 17-18)

Villegas (1994), a través de su trabajo titulado: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, menciona que: “en aplicación de la precitada norma glosada, cabe anotar que dada la autonomía del derecho tributario corresponde determinar la operación económica real que ha llevado a cabo el contribuyente, ya que el derecho tributario para los fines del tributo, no sigue a las partes en lo referente al régimen jurídico a que quieran someterse si éstas han elegido una forma jurídica que distorsiona la realidad económica del acto. Esa significaría darles una opción de elegir el régimen tributario que prefieran (aun cuando ese régimen sea una mera máscara encubridora de una realidad diferente), lo que no es posible porque la única voluntad de la cual nacen las consecuencias tributarias de los actos es la de la ley. En tal sentido, si bien es cierto que las sociedades son una ficción que utiliza el derecho para establecer un sujeto de imputación de derechos y obligaciones distinto de quienes lo integran, ello no quiere decir que pueda abusarse de esta forma jurídica aplicando a un determinado negocio una forma que no sea normal o típica respecto a la realidad económica que se exterioriza mediante ella, de tal manera que resulta en un menor tributo.” (pág. 166)

2.3. Tesis

Gastañaga (2016), realizó un trabajo de investigación titulado: “La Elusión dentro del sistema tributario y la recaudación como política fiscal en la ciudad del Cusco 2015”. El objetivo fue analizar los preceptos del derecho de

tributación para después insertar la elusión como porción del tema, de manera previa se realiza un realce en el inicio de legitimidad y reserva de ley, por lo cual la tributación solo se puede concebir o expirar a través de la ley, adicionalmente ocasionan cotas para las ascendencias en cuanto a sus responsabilidades y castigos que puedan obligar.

El autor, además, acota que: “de manera posterior, hace alusión entre la elusión y la evasión. Hace una mención sobre la acción de reducir o desgravar acontecimientos económicos por negocios anómalos. Por otro lado, se hace mención sobre la Norma VIII del Título Preliminar de Código Tributario que fue alterado en relación a la elusión y que en la actualidad se tiene a la Norma XVI con carácter de cláusula antielusiva general, juzgado por acometer al principio de seguridad jurídica debido al caos que ocasiona por los alcances conceptuales. Se brinda un comentario sobre la reglamentación pues se menciona que se ha esperado más de 2 años, de manera posterior a su derogación aún no está al corriente y concluye que estamos con un porvenir jurídico inseguro, con la elusión presente que genera consecuencias; además, indica que existe otros medios tales como las deducciones que ejercen como instrumentos temporales o que contribuyen con el fin de evitar la elusión que desfavorece a la economía y desarrollo del Perú.” (pág. 45)

2.4. Bases teóricas

2.4.1. Normas generales antielusivas

2.4.1.1. Características

Delgado (2017) menciona que las normas generales antielusivas son transcendentales en la misión de asegurar la aplicación adecuada del sistema tributario en su conjunto. Así se evitará que la aplicación se vea modificada por la realización de acontecimientos o negociaciones orientadas a obtener una aplicación en el sistema fiscal que se opone a la coherencia del mismo.

Se ha dado una evolución en cuanto a los sistemas fiscales, es por ello que el autor presenta las siguientes características de las normas generales antielusivas:

- “Posee un vasto espacio de aplicación,
- Combaten la elusión,
- Genera más recaudación, ya que generalmente los importes eludidos son muy altos, lo que guarda congruencia con su complejidad,
- Contribuye directamente en el ordenamiento y genera entre los contribuyentes desistimiento de incurrir en conductas elusivas, debido a su sola existencia,
- Genera más igualdad y promueve la justicia,
- Hay una norma que habilita a la Administración tributaria ya que, si no existiese, en las cortes no podrían pronunciarse sobre el tema al no tener esta norma idónea para los casos de elusión,
- Se regulariza el incremento de la carga tributaria para los que no eluden o evaden, lo cual causa un impacto en el detrimento de la moral tributaria,
- la reducción de la percepción que otros no pagan impuestos incide en la disminución del interés por eludir.” (Delgado, pág. 28)

2.4.1.2. Beneficios a nivel internacional

Sobre este punto, se tiene el trabajo de Gamarra (2018), quien aborda las cuestiones para poder analizar de la cláusula antielusiva estipulada de forma general que existe en el Perú. Gamarra menciona al respecto que la elusión es un tema netamente de índole tributaria, por lo que requiere de un punto de vista multidisciplinario en el que el profesional inserto en la contabilidad destacará como un personaje relevante para su detección y evitamiento.

Ahora, en cuanto a los beneficios a nivel internacional, Gamarra menciona los siguientes beneficios ceñidas a las regulaciones legales que se dan en el mundo en beneficio de la GAAR:

- a) “Unión Europea: A juicio de la Comisión, el legislador no puede capturar todas las estructuras de planificación fiscal en constante evolución, y una GAAR podría (por lo menos parcialmente) llenar esta brecha sin interferir con el alcance de las reglas específicas contra el abuso del sistema. (...) En lugar de ello, deriva su existencia de la necesidad de llenar las lagunas que permitan desarrollar una planificación legal agresiva y que los legisladores no previeron en el momento de legislar.” (Gamarra, pág. 45)
- b) “India: (...) teniendo en cuenta la agresiva planificación tributaria con el uso de estructuras sofisticadas, es necesario establecer disposiciones legales para codificar la doctrina de sustancia sobre la forma donde la real intención de las partes, el efecto de las transacciones y la finalidad de un acuerdo se tienen en cuenta para determinar las consecuencias fiscales, con independencia de la estructura jurídica que se ha superpuesto para camuflar la verdadera intención y propósito.” (Gamarra, pág. 45)
- c) “México: La propuesta subraya que los contribuyentes tienen la libertad de organizar sus propias transacciones comerciales de la forma que más le convenga. Sin embargo, estos acuerdos no pueden ser motivados por la intención de reducir su carga tributaria. Una razón comercial debe presentarse.” (Gamarra, pág. 46)

2.4.1.3. Tipos

Gamarra (2018), presenta los siguientes tipos:

- “GAARs codificadas, plasmada en la ley o estatutaria. También denominada codificada o incorporada en una Ley. Presente en los países de corte civilista.” (Gamarra, pág. 48)

- “GAAR judicial: Son las decisiones realizadas por las cortes judiciales. Son los jueces y sus resoluciones vinculatorias quienes resuelven los casos de elusión a través de doctrinas.” (Gamarra, pág. 48)
- “GAA (B) r o normas anti abuso: Por sus siglas son conocidas como general anti abuse rules. Funcionan como las GAARS pero tienen un rango de aplicación muy limitado y de carácter residual. Estas normas sólo pueden ser invocadas como último recurso luego de aplicar todo lo que hay en el ordenamiento contra la elusión y encima su ámbito de aplicación es reducido. Sin embargo, se les considera como las jóvenes GAARS, ya que la tendencia es que los ordenamientos optan por incorporarlas para luego convertirla en GAAR.” (Gamarra, pág. 48)
- “QUASI GAARS: Se le dio esta categoría a las normas que no son antielusivas propiamente pero han codificado principios de sustancia sobre forma en sus legislaciones u otros principios similares que le permiten ir contra la elusión. Tiene un rango determinado, porque la ley no lo habilita a desconocer y recalificar los esquemas elusivos.” (Gamarra, pág. 49)

2.4.1.4. *Normas antielusivas específicas*

Anguita (2017) en la publicación de su obra titulada: “Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea”, se basa en los principios expuestos por Adam Smith y que muchos de ellos, como indica el autor, se han consolidado como principios constitucionales del Derecho tributario, los cuales se deben respetar tanto por el legislador, la misma Administración tributaria y los mismos tributarios.

Con respecto a la nortamtiva antielusivas específicas, Anguita señala que: “las normas antiabuso especiales o preventivas, también llamadas normas de corrección o de prevención, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos,

que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva, las cuales, anticipándose, sirven para cerrar los espacios de elusión. En palabras de Pistone, las cláusulas especiales presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo.” (pág. 56)

Fundamentos interpretativos y relación con los CDI

Villanueva (2014), con respecto al vínculo con el conjunto de una serie de criterios que permiten la interpretación pronosticados en la “Convención de Viena” y el fundamento del principio de violación del derecho en el marco de los convenios observados, se da la posibilidad de la aplicación de la NAG o también denominadas como normas antielusivas específicas (NAE). En este sentido, Villanueva realizó la siguiente recopilación:

- a) “Los tratados no solo tiene por objeto evitar la doble imposición sino también la evasión fiscal. En ese sentido, los tratados que incorporan en su título el combate de la evasión fiscal, pueden aplicar la NAG en la negación de los beneficios del tratado a las transacciones abusivas. Este fundamento es endeble por varias razones. El título del Convenio de Doble Imposición, en adelante CDI, no define las obligaciones que asumen los Estados, ni tampoco el título, por sí solo, revela un contexto determinado, más aún si el preámbulo y todos los demás documentos que acompañan la celebración de los CDI no hacen ninguna referencia a la elusión fiscal. No solo no existe texto, sino que el contexto derivado del título del CDI es insuficiente para servir de fundamento de la aplicación de la NAG o las NAE. Finalmente, en el caso de Perú, los CDI vigentes con Chile, Canadá y Brasil incluyen dentro de su título la finalidad de prevenir la evasión fiscal, pero ninguna referencia se hace a la elusión fiscal. El ámbito en el cual actúan las NAG y NAE es el de la elusión fiscal y no el de la evasión fiscal, por lo que resulta poco convincente que la sola mención a la evasión fiscal, justifique su aplicación en el ámbito que le es propio.” (Villanueva, pág. 437)

- b) “La interpretación amplia del principio pacta sunt servanda a partir de la reformulación del objeto de los CDIs que incorpora el combate contra la evasión fiscal, permite afirmar que la aplicación de la NAG o de las NAE a nivel del tratado deriva de las obligaciones asumidas en el tratado. En otras palabras, no solo no se incumple el compromiso asumido cuando se aplican las NAG o NAE, sino que a través de su observancia, se refuerza el cumplimiento de uno de los objetivos del tratado, el combate contra la evasión fiscal. Una formulación tan laxa del principio de pacta sunt servanda, conduce a que los compromisos asumidos por el CDI no sean precisos y predecibles, y que la asunción de los compromisos no esté basada en el texto del CDI ni en su contexto, sino en el título de CDI que además no hace referencia a la elusión fiscal sino a la evasión fiscal, lo que, evidentemente, no es razonable.” (Villanueva, pág. 437)
- c) “La aplicación de la NAG o la NAE basada en los comentarios al Modelo OCDE a partir del año 2003, sea como parte del significado ordinario de los términos del CDI (art. 31.1 de la Convención de Viena (CV), del contexto del tratado (art. 31.2 de la CV), de los instrumentos complementarios de interpretación del tratado (art. 31.3 de la CV) o del significado especial de los términos (art. 31.4 de la CV). Los Comentarios al Modelo OCDE como criterio interpretativo que fundamenta la aplicación de la NAG o de las NAE, no es convincente, por cuanto no se trata de interpretar el texto, ni el contexto del CDI a partir de los Comentarios, sino de procurar que en base a una nueva finalidad de los CDI que es combatir la elusión y evasión fiscal, se compatibilice las normas del tratado con la aplicación de las NAG o NAE. La reformulación y compatibilidad que plantean los Comentarios al Modelo OCDE a partir del 2003, no se basan en el cambio del texto, ni tampoco del contexto del CDI Modelo OCDE, sino en la proposición de una nueva finalidad incluida en el título del CDI, que desde nuestro punto de vista, no puede cambiar, sustantivamente, el contenido normativo del CDI. Además, la justificación de los Comentarios al Modelo OCDE como parte de las herramientas de interpretación del

tratado es debatible, y nuestro entendimiento es que no son de obligatoria referencia para la interpretación de los CDI, y que constituye una fuente de referencia doctrinaria al que puede acudir o no en la interpretación de una norma convencional. Por lo tanto, si el carácter obligatorio e interpretativo de los Comentarios es discutible, menos aún puede servir de base para fundamentar la aplicación de las NAG o NAE.” (Villanueva, pág. 438)

- d) “La aplicación de las NAE, en base a la remisión supletoria dinámica de la ley interna –lex fori– para aquellos conceptos no definidos en el propio CDI, no es invocada usualmente en la doctrina como una posibilidad de fundamentar la compatibilidad de las NAE y los CDI.” (Villanueva, pág. 439)

En otra línea, Villanueva (2014), menciona que: “a diferencia de la NAG, que se plantea como un principio general del abuso del derecho, las NAE son normas que regulan supuestos de hecho específicos, usualmente, juridizando la sustancia económica de una transacción y no su forma jurídica. En ese sentido, en la interrelación activa y compleja del CDI y la ley interna, la aplicación de las NAE puede provenir de dos fuentes de remisión normativa: i. La remisión normativa que realiza el propio CDI cuando dispone que la caracterización de cierto tipo de rentas se efectuará según la ley interna del país de la fuente, como es el caso de los dividendos en los CDI celebrados por el Perú; ii. La remisión normativa para completar los conceptos no definidos en el CDI a la ley interna de los países contratantes –lex fori– en ausencia de una definición única derivada del contexto del CDI conforme al artículo 3 del Modelo OCDE. Como puede apreciarse, la aplicación de la NAE que prevén supuestos de hecho especiales juridizados por el ordenamiento interno de los Estados, puede aplicarse en el ámbito de los CDI para completar los conceptos no definidos en su contenido. Y en esta dinámica, las NAE puede aplicarse en distintas situaciones.” (pág. 440)

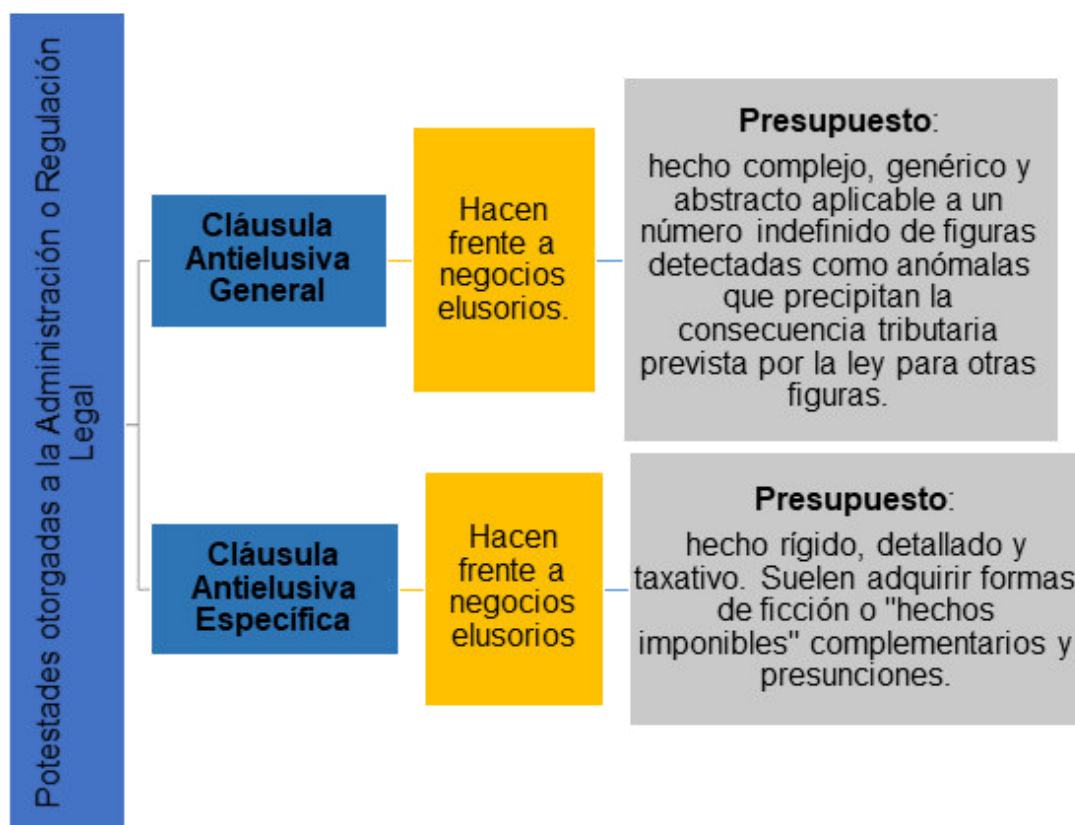


Figura N 4 Cláusula Antielusiva General y Específica. Elaboración: Propia

La figura 1 evidencia que tanto las cláusulas antielusivas de manera general y específica que enfrentan los “negocios ilusorios”. Lo único que marca la diferencia corresponde al presupuesto al que se ajustan, en el caso del general, es genérico, abstracto además de ser complejo. Por su parte el Específico, es rígido además de ser taxativo. Es acá donde se plantea la terminología ‘presunciones’.

2.4.1.5. Normas antielusivas generales

Gamarra (2018), con respecto a la normativa que trata sobre la antielusivas generales, comenta que: “las cláusulas antielusión existen desde hace muchos años, aproximadamente más de cien años. Se podría decir que la primera norma antielusión fue la de Nueva Zelanda del año 1878 y ésta fue

modificada en el año 1891. Por otro lado, en el año 1919, Alemania fue una de las pioneras en crear una ley antielusión y fue en estas fechas que dieron las siguientes normas sobre la materia. Se destaca: Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano de 1919, con esta norma se creó la interpretación económica, ésta norma señalaba que se debía considerar como un método de interpretación a aquella económica, en la cual se analizaba el objeto, el fin económico de la transacción. Ley de Adaptación Impositiva Alemana 1934. Stewaranpassungsgeetz.” (pág. 51)

Sobre esta normativa, Gamarra además menciona que: “en esta norma se dispone lo siguiente: Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones generales del nacional socialismo; para ello debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y el significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales. Lo mismo rige para juzgar los hechos. El Reichfinanzhof de 1937 (Tribunal financiero del Reich): En una sentencia se sienta precedente señalando lo siguiente: Para el derecho tributario no es siempre decisiva la forma jurídica elegida por los interesados, sino en determinados casos la real situación económica del hecho, como se presenta desde el punto de vista de la concepción nacionalsocialista del mundo, teniendo en cuenta la opinión y la importancia de la colectividad.” (pág. 52)

Calderón (2003), por su parte, acota que: “la Reforma de la Ordenanza de 1977 se suprime, sin embargo, dentro del ordenamiento alemán continúan usando el método de interpretación económica desde una nueva versión del método, asimismo la norma faculta a la Administración a desconocer los actos simulados y a gravar los disimulados. Posteriormente pasó por Italia con la escuela de Pavia donde recibió otros aportes donde destaca Vannoni, Jarach y Benvenuto Grizioti, quien la incluye en el método de interpretación funcional. Por Francia el movimiento surge con Luis Trotabas y también por otros países de Europa hasta que llega a Latinoamérica con el argentino Dino Jarach quien estableció la teoría general del derecho tributario substantivo en su texto ‘El Hecho Imponible’. De esta forma, Argentina fue la primera nación

que acogió el principio de la interpretación económica y la incorporó en su legislación, fue la primera norma latinoamericana antielusiva, la ley argentina 11863.” (pág. 63)

Además, la autora señala que dicha incorporación dentro del Código Fiscal se dio en Buenos Aires en el año de 1948. Sobre ello comenta que: “siguiendo estos antecedentes, luego se incluyó en el Proyecto de Código Fiscal de Uruguay en 1959 aunque de manera escueta, aplicándose sólo cuando así correspondiera a la naturaleza de los hechos gravados. En 1967, el Modelo de Código Tributario para América Latina lo acoge en los siguientes términos: A raíz de su incorporación en el Modelo, otras legislaciones tributarias lo recogieron indistintamente; en algunos casos parcialmente, como en Bolivia, que solamente tomó en cuenta el segundo párrafo, y en otros completamente, como es el caso de Costa Rica, que lo reprodujo textualmente. Ecuador, por su parte, reguló de manera diferente el problema del primer párrafo, estableciendo que las disposiciones de otras ramas se aplicarían únicamente como normas supletorias. Paraguay y Uruguay incluyeron en las disposiciones de aplicación general, en 1992, los dos primeros párrafos, y recientemente hizo lo mismo el Perú con el Decreto Legislativo 816, modificado por la Ley 26663.” (pág. 64)

2.4.2. Implementación en Perú

2.4.2.1. Código Tributario de 1996

Chávez (2001) aborda el tema de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano y es través de dicho título preliminar que menciona con respecto al código tributario de 1996 que: “el Código tributario presenta el Título Preliminar sobre la Norma VIII (versión original D.L. 816) de fecha 21 de abril de 1996. Este fue el primer intento de una norma anti elusiva. Norma VIII (seis meses después) Ley 26663. Con esta norma se mutila la anterior quitándole los párrafos donde se habilitaba el combate al fraude a la ley. Con lo que la norma queda sólo limitada a señalar los métodos de interpretación y

permite a la Administración estrictamente para lidiar y sancionar los supuestos de simulación, sea ésta de tipo absoluta o relativa. Resalta la exposición de motivos quienes argumentaron que se eliminó el carácter anti elusivo por violar principios constitucionales tales como el de la seguridad jurídica, legalidad y de reserva de ley. Producto de esta modificatoria, se emiten diversas resoluciones posteriores que marcan posiciones que reafirman lo señalado en la exposición de motivos como la RTF 06686 del 8 de setiembre del 2004 y otras que aún sin la norma tratan de marcar pautas para poder combatir el fraude a la ley, ejemplo RTF 0590-2-2003.” (pág. 56)

2.4.3. Código tributario de 2012

Gamarra (2018) menciona al respecto que “la Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario (D.L. 1121)” se estableció con fecha 19 de julio del año 2012. Fue una segunda vez donde se intenta contar con una normativa de índole antielusiva.

Sobre el punto, Gamarra menciona que: “aún existían corrientes que señalaban que había que pasar por ciertos filtros para evitar el abuso de poder de parte de la Administración y la violación de derechos constitucionales de los contribuyentes, no podía desconocerse su necesidad en su lucha contra el abuso de parte de los particulares contra el fisco, por ello previas medidas garantistas y fijación de test apoyaban su existencia. Artículo 8 de la ley 30230 del 13 de Julio del 2014. Se declara la suspensión de la Norma XVI hasta que se elabore un reglamento donde se establezcan los parámetros de fondo y forma. Lastimosamente, esto será de tipo definitivo ya que bajo los argumentos de que es inconstitucional, el sector empresarial y estudios de abogados han ejercido un lobby que han influido negativamente en el gobierno para que su vigencia no proceda.” (pág. 55)

2.4.3.1. Marco normativo actual

Obregón (2011), a través de su publicación, menciona lo siguiente con respecto al marco normativo actual:

La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establece los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma XVI. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (versión original D.L. 816) de fecha 21 de abril de 1996 menciona lo siguiente: Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley'. La Norma VIII (seis meses después) Ley 26663 después de su modificación y su respectiva exposición de motivos indica lo siguiente: Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Plantear mejoras en la redacción de la Norma XVI. en la legislación tributaria de otros países latinos sobre el combate de la elusión tributaria internacional. (Obregón, 2011, pág. 363)

Con respecto a la exposición de motivos de la ley 26663, el autor menciona lo siguiente:

“Se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponibles situaciones económicas

que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir al hecho imponible. Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser interpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de interpretar que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde del poder de la SUNAT". (Obregón, 2011, pág. 366)

En cuanto a la resolución del tribunal "Fiscal 06686- 4-2004", se menciona lo siguiente:

La característica principal del fraude a la ley, es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido; Que sin embargo, y conforme se ha señalado en los considerandos precedentes, la intención del legislador al suprimir el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificara la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos. Que, en consecuencia, cabe concluir que el supuesto de fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. (Obregón, 2011, pág. 367)

Sobre "la Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario (D.L. 1121)" de fecha 19 de julio del 2012 expresa que: "para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y

Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT: a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios. La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso. Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso. En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.” (pág. 368)

Sobre el artículo 8 de la ley 30230 del 13 de julio del 2014, se expresa lo siguiente:

“La suspensión de la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF y norma modificatoria: Suspéndase la facultad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas

desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, suspéndase la aplicación de la Norma del Título Preliminar del Código Tributario”. (Obregón, 2011, pág. 369)

2.4.3.2. Norma General Antielusiva - Norma XVI Actual

Luque (2012) aborda en su trabajo sobre el fraude a la ley y su aplicación en la nueva Norma XVI, además realiza una crítica a la modificatoria. En este sentido, brinda información sobre la norma general antielusiva – Norma XVI vigente y menciona que: “la actual norma peruana como toda norma general antielusiva tiene muchas desventajas, y adicionalmente tiene las siguientes críticas que han sido analizadas a través de expertos quienes expresan lo siguiente entre los puntos a resaltar. El primer punto, es sobre su colisión con el principio de legalidad y de reserva de ley, por ello tiene críticas de anticonstitucionalidad de la norma.” (pág. 35)

Además, el autor menciona con respecto al plagio que: “la figura del fraude a la ley es ilegal, en tanto no se condice con la Ley que otorgó las facultades al Poder Ejecutivo para legislar en materia tributaria - Ley No. 29884, toda vez que dicha norma, en su artículo 2º, si bien facultó al Ejecutivo a modificar el Código Tributario a fin de combatir conductas elusivas, agregó la frase: preservando la seguridad jurídica, esto es, se le facultó a introducir normas que cambien el sentido de las disposiciones vigentes o que incluyan nuevas regulaciones, pero en la medida que éstas no generen incertidumbre jurídica, situaciones de indefensión o de inconstitucionalidad, lo que a todas luces sucede con la introducción del fraude a la ley, más aún si se deja a total discrecionalidad del fisco el determinar cuándo estamos ante un acto artificioso, impropio, o que generen o no ventajas similares a las que se hubieran obtenido con actos usuales o propios. El segundo punto importante de críticas es el haber usado términos jurídicos indeterminados y sujetos a diversas interpretaciones. En este caso, tampoco se fijó criterio alguno para poder saber en qué forma de deberán entender estos conceptos. Existen múltiples conceptos tales como artificioso, impropio, ventaja tributaria, usual y propia que no tienen una definición única, además la elección de estos

términos tampoco es la más idónea. Esto genera un riesgo de arbitrariedad.” (pág. 36)

Por su parte, Bravo (2003) menciona sobre este conjunto de términos y sus definiciones, uno de los juicios más severos es concerniente a su enorme impacto y la forma como se adoptan las normativas españolas. Pero, esta situación no pudo prever al momento de insertar en la regulación peruana no se percibió que en España, se usa el término acontecimiento imponible para relacionarse a lo que en Perú se le conoce como una suposición de incidencia.

Por último, Bravo señala que: “en la clave del derecho español, evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible, es evitar la incidencia de la norma jurídica, lo que encuadra con una herramienta de lucha contra el fraude a la ley. El tercer punto, es no haber definido el procedimiento ni su ámbito de aplicación, es decir desde cuando sería aplicable la norma y respecto a que actos se deberá aplicar, si será aplicable a los actos celebrados con anterioridad o únicamente a los celebrados desde su vigencia y las consecuencias actuales de actos celebrados con anterioridad.” (pág. 68)

2.4.3.3. Extracto por autores sobre Norma XVI

López (2017), a través de su trabajo de investigación titulado: “El Impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales. Cláusula General Antiabuso Tributaria”, expone con respecto a la Norma XVI que: “en España, la Ley General Tributaria de 1963 introdujo en su artículo 24 la cláusula general antielusión conocida como fraude de ley tributario. Según el artículo 24, menciona que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones, para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un

expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado. Aun así, existen diversos motivos que explican la escasa aplicación práctica que tuvo esta cláusula general: primero, por la necesidad de tramitar un expediente especial o de acreditar el propósito de eludir el tributo; la exclusión de la imposición de sanciones; la indiferenciación entre el fraude de ley, la simulación y la facultad de calificación. Es difícil concluir los impactos del BEPS en las reglas generales contra el abuso fiscal, ya que gran parte de su implementación y desarrollo está en curso. Pero sí podemos destacar que el Derecho Tributario internacional pone de manifiesto la necesidad de evitar la elusión fiscal. Y, al servicio de este objetivo, se han puesto diferentes instrumentos como el intercambio de información y la colaboración entre las Administraciones tributarias, la persecución y asilamiento de regímenes tributarios privilegiados o las normas sobre la residencia fiscal, entre otros. En relación con la acción 6 del BEPS cabe resaltar que afectará definitivamente a las legislaciones nacionales de los países para una mayor seguridad fiscal y a las redes de tratados de los países del EUCOTAX, aunque en muchos casos queda por ver el alcance de este impacto. Hemos de tener en cuenta que, en el caso de los CDI, siempre ha sido objeto de estudio, lo que la doctrina he calificado como abuso de convenio, que responde a la idea anglosajona del treaty shopping, siempre vinculado a la utilización de sociedades interpuestas como instrumento para conseguir la aplicación del Estado de su residencia, sin que existan razones económicas que justifiquen esa aplicación. Por ello la OCDE pretende vincular estas normas o cláusulas antielusión a la ausencia de motivos económicos válidos, situados en el desarrollo de una verdadera actividad económica, respecto de tales entidades constituidas en abuso de convenio. Por otra parte, y haciendo referencia al corto plazo, no considero que BEPS vaya a aplicarse directamente como normativa vinculante para los países de la Unión Europea. Pero, con BEPS, se ha avanzado mucho dentro de la regularización común de los aspectos tributarios internacionales.” (págs. 56-57)

Por su parte, Bravo (2013), a través de su publicación titulada: “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, menciona el siguiente comentario sobre la Norma XVI:

En el lenguaje común, la palabra elusión denota una acción, la cual consiste en evitar o evadir la configuración de un hecho. Eludir y evadir son palabras que en el lenguaje castellano denotan básicamente lo mismo. La palabra proviene del latín eludere, presente infinitivo de eludo, que significa evitar o esquivar con astucia algo. El problema radica en el sentido en el que la expresión elusión tributaria es empleada en la doctrina en materia tributaria equivale a lograr el ahorro tributario a través de negocios anómalos (fraude a la ley, simulación, negocios indirectos), otros consideran que la elusión se identifica con cualquier tipo de ahorro, inclusive aquellos alcanzados a través de las denominadas economías de opción o a la propia abstención de realizar el hecho gravable, existiendo una tercera postura que identifica a la elusión con el delito tributario (evasión tributaria), Se distingue inclusive la elusión lícita de la elusión ilícita así como entre la evasión legal y la ilegal. Como se advierte fácilmente, hay doctrina para interpretar en todos los sentidos posibles, lo que genera gran incertidumbre e inseguridad jurídica, de la mano del tremendo caos terminológico que gira en torno a tan aparente simple expresión. (Bravo , 2013, pág. 27)

García (2006) realizó la publicación de su obra titulada: “Naturaleza y función jurídica de la Norma VII del Título preliminar del Código Tributario Peruano”, en el cual aborda la Norma XVI a través del siguiente comentario:

“La Norma VII (actualmente norma XVI), como un intento abortado con el fin de introducir desde su primera redacción a la interpretación económica en el Derecho peruano, señala que toda cláusula antielusoria constituye una alternativa frente a las técnicas antielusorias inherentes a la ordinaria aplicación del tributo –calificación, interpretación–. Si bien las facultades de ordinaria aplicación de la norma como la interpretación de la ley y la calificación de los hechos son una inherencia de todo sistema tributario, de manera que la posibilidad de interpretar y calificar forma parte de las facultades de verificación que puede desarrollar la Administración Tributaria, las cláusulas especiales deben establecerse expresamente en la medida en que son un medio específico de lucha contra la elusión que todo ordenamiento tiene. Habrá que ver si la norma peruana atribuye a la SUNAT ese poder especial. El estudio de la calificación dentro de los mecanismos para combatir la elusión impone centrarse en la que tiene como objeto el hecho imponible. Y ello porque la elusión, en su versión más genuina, consiste en evitar la realización del hecho imponible, lo que puede tener lugar a través de manipulaciones de figuras

negociables. Así, son muchos los autores que entienden que el objeto de la calificación es, en exclusiva, el hecho imponible, en tanto las disposiciones relativas a la calificación pueden tener como finalidad, como señala Ruiz Toledano, “que las maniobras dirigidas a eludir el tributo tratando de manipular las formas o negocios jurídicos para que no se incluyan en el hecho imponible sean estériles, ya que la Administración atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho con independencia de la forma o denominación utilizada por las partes o los defectos que puedan afectar a su validez”. Así, en su función calificadora, la Administración tendrá que caracterizar hechos y el negocio jurídico lo es si tenemos en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible. Partiendo de un sentido vulgar o coloquial de lo que es simulación, según el cual podemos entender por tal hacer aparecer lo que no es, mostrar una cosa que realmente no existe, Ferra ha venido dando una definición de negocio simulado en el sentido de entenderlo como aquel negocio que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece. Al primer supuesto se le suele catalogar de simulación absoluta, mientras que el segundo se denomina simulación relativa, y abarca, sobre todo, la simulación relativa referida a la naturaleza del negocio, pero incluye otros supuestos importantes como son la simulación referida al objeto del negocio, al precio y los sujetos, en especial la actuación mediante persona interpuesta”. (García C. , 2006, págs. 32-33)

Mares (2013), a través de su publicación titulada: “La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario”, realiza el siguiente comentario sobre el punto:

La reforma de la Norma VIII, la Administración mantenía la facultad para calificar económicamente los hechos. Esto es, podía prescindir de las formas o estructuras jurídicas adoptadas por las partes y considerar la situación económica real a fin de configurar el hecho imponible. De este modo, se mantenía vigente la interpretación económica de los hechos como un mecanismo de lucha contra la elusión fiscal y ello podía poner en riesgo el principio de reserva de ley y el principio de tipicidad legal. En nuestro medio, el fraude a la ley fiscal se identifica con la elusión fiscal. Según FONROUGE, ésta podría definirse como aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas. ¿En qué radica, entonces, lo reprochable de la elusión si ésta no consiste en eludir el pago de lo que es debido al Fisco, sino en eludir la realización de los hechos de los que se deriva la obligación tributaria? Entendemos que la ilicitud de la elusión reside en los móviles u objetivos que conducen a la realización de esos actos, que no son los que conforme al Derecho corresponderían a los actos realizados. Si bien la planificación fiscal lícita y la economía de opción son plenamente admitidas en el Derecho⁸, parece

que en este escenario todo puede volverse contra el contribuyente y lo que hoy se entiende como posible puede resultar más adelante como una conducta elusiva, según el criterio del auditor que se tope con uno. Una cosa distinta será que la planificación fiscal se haga de manera ilícita, esto es, mediante simulación o, incluso, mediante la configuración de un delito. Sin embargo, el riesgo está en que, tal y como aparece redactada la nueva cláusula antielusiva general, no se determina adecuadamente qué es lo que estará exactamente bajo la observación de la Administración y su ámbito de aplicación parece tan amplio que podría incurrirse en una serie de abusos bajo la cobertura de la Norma XVI. El margen de discrecionalidad que parece otorgarse a la Administración al momento de evaluar los supuestos de elusión es tan amplio que podría, sin duda alguna, vulnerar el principio de seguridad jurídica. (Mares, 2013, págs. 25-26)

Valenzuela (2001) realizó la publicación de su obra titulada: “Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al impuesto a la renta”. En aquella publicación, sobre la Norma XVI, comenta que: “la complejidad normativa es un factor importante que genera incentivos en los contribuyentes para buscar formas de importen elusión del impuesto u otras reacciones negativas frente al mismo. Es lo que en doctrina se llaman los Factores Técnicos, que, dada la complejidad del sistema, para el contribuyente resulta más atractivo y económico buscar formas de evitarse el tributo que destinar esos mismos recursos para seguir y respetar un sistema engorroso. En Chile la tasa marginal máxima de la escala de impuestos personales es muy elevada. En el contexto internacional, la tasa marginal máxima del 45% del sistema tributario chileno aparece como relativamente alta, teniendo en cuenta que los demás países aplican tasas marginales máximas que promedian el 30%. La existencia de tasas elevadas genera incentivos adicionales a la evasión o elusión del impuesto, ya sea mediante la creación de sociedades de inversión, la compra de bienes de uso personal a través de la empresa, etcétera. En este punto se encuentra presente el factor económico que incide en la conducta de rechazo que el contribuyente manifiesta frente al impuesto. Evidentemente esta inequidad genera en los contribuyentes que la perciben una sensación de insatisfacción y descontento que pueden motivar a reaccionar negativamente frente al impuesto y llevarlos a su elusión. Estas sensaciones se enmarcan dentro de lo que en doctrina clasificábamos como factores

psicológicos que influyen en la conducta del sujeto obligado al impuesto y que lo motivan a evitar esta obligación. Estas diferencias hacen que el contribuyente busque por consideraciones tributarias la forma social que más le acomode, lo cual podría encuadrarse en lo que llamábamos planificación tributaria o economía de opción, sin embargo, muchas veces esta planificación lleva implícita u oculta una forma de elusión del impuesto, conformando formas y estructuras artificiosas, intrincadas y hasta simuladas para obtener un tratamiento tributario más beneficioso del que con una operación normal se concedería. Luego de observar los distintos y más importantes problemas que presenta nuestro sistema tributario del impuesto a la renta, claramente y sin temor a equivocarnos, podemos concluir que en Chile a la luz de los criterios doctrinarios expuestos en la primera parte de este trabajo, existen múltiples factores que combinados han creado las condiciones para que, sin ser un fenómeno generalizado, sí existan manifestaciones de rechazo al impuesto, que en la práctica se plasman en la utilización de conductas elusivas y de fraude de ley para evitarse los problemas que genera el fiel cumplimiento de la norma tributaria. De esta manera, en Chile, conjuntamente con la evasión del impuesto, existe el fenómeno de la elusión dejando de ser una posibilidad contemplada sólo en los textos de estudio. Evidentemente, las áreas de mayor vulnerabilidad a situaciones de elusión se dan a nivel de las empresas, debido a la complejidad de sus organizaciones, donde es posible que se relacionan múltiples empresas de distinta personalidad jurídica, pero con los mismos dueños. En Chile, para las personas naturales que no participan de ninguna estructura social les es muy difícil eludir el impuesto, salvo a través de formas que se vinculan directamente con la evasión como pueden ser las sub-declaraciones de impuesto. Este es el punto de partida de lo que debe ser una reforma más profunda que tienda a un efectivo control de la elusión, ya que si bien el proyecto habla de la intención de reducir la elusión, son muy escasas las nuevas disposiciones que en él encontramos que tienden a este objetivo, refiriéndose más que nada a medidas contra la evasión, lo que en definitiva demuestra la confusión que aún existe entre estos dos términos que, como hemos demostrado, resultan ser completamente diferentes y, por ende,

diferentes también los mecanismos que se deben utilizar para su reducción. Esta confusión, a nuestro juicio, tiene como causa principal el manejo de información poco depurado, sumando a ello la concepción parcial o sesgada de lo que abarca el fenómeno de la elusión.” (pág. 35)

Con respecto a la realidad chilena Valenzuela menciona que: “en Chile no existen estadísticas acerca del monto en pesos o dólares a que asciende la elusión, se echa todo a un gran saco llamado evasión, lo que trae como consecuencia un proyecto tendiente a reducir la evasión, cuando un porcentaje no despreciable de las cifras que se manejan no corresponde efectivamente a situaciones de evasión, sino que de elusión. Es sin duda indispensable contar con un manejo de información más detallada y refinada conceptualmente hablando, desglosando las cifras ya no tan sólo por impuesto, sino también por tipo de reacción a la cual equivale, con el objeto de dar el remedio exacto y en la medida justa a cada situación.” (pág. 36)

Alva (2017) realizó la publicación de su obra titulada: “La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: la cláusula antielusiva general”. En ella comenta lo siguiente sobre el tema de la Norma XVI:

“En opinión de CASTRO MUÑOZ el problema que se observa con la Norma XVI señala que... el legislador no ha cubierto todos los supuestos de hecho posible, no ha delimitado y restringido las operaciones gravadas de las no gravadas. En buena cuenta, los vacíos normativos ocasionados por errores del propio legislador al diseñar su norma, serán ahora cubiertos por un funcionario público. Se traslada al contribuyente una inseguridad jurídica, debido a los problemas o deficiencias que ha tenido el regulador tributario. Si el legislador ya encontró la solución a sus deficiencias, entonces, ya no regulemos más y que sea el funcionario que legisle en sus auditorías. Por su parte SHEPPARD CASTILLO indica lo siguiente: ‘Así, con la incorporación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario, la Administración tributaria está habilitada a eliminar las ventajas tributarias resultantes de los actos elusivos efectuados por los contribuyentes, siempre que no se haya cumplido con el Test de Propiedad o Idoneidad y el Test de Relevancia Jurídico-Económica, según lo dispuesto en el párrafo 3 de la referida norma. Por otro lado, como ejemplos de cláusulas antielusivas específicas, tenemos la regla de subcapitalización, las normas anti paraísos, el régimen de transparencia fiscal internacional, el tratamiento como dividendo de la reducción de capital hasta por el importe de las utilidades existentes

al momento de adoptar el acuerdo de reducción de capital, el desconocimiento del gasto de créditos originados entre partes vinculadas que son transferidos a terceros, las normas sobre las denominadas wash sales, las presunciones sobre distribución de ganancias en el caso de escisiones, solo por mencionar unas cuantas. Es pertinente indicar que para que se pueda aplicar la Norma XVI es necesario que se determine un perjuicio de naturaleza objetiva en contra del fisco. Para poder determinarlo, la SUNAT debería demostrar que el contribuyente no aprueba en forma concurrente dos tipos de test. El primer test sería el de propiedad de la operación, por medio del cual se analizaría el carácter artificioso o impropio de la misma, conforme lo precisa el literal a) del tercer párrafo de la Norma XVI. El problema que se observa a primera vista y que genera cuestionamientos es ¿Qué podemos entender por los términos impropio o artificioso? Toda vez que en la propia Norma XVI no los define, lo cual permite un amplio margen de posibles interpretaciones”. (Alva , 2017, págs. 68-69)

2.4.3.4. Normas complementarias antielusivas

Zuzunaga (2013) sobre el punto menciona que como proceso de complementación de la “Cláusula Antielusiva General”, basándose a la creencia subsisten, también, las mencionadas cláusulas a doc., estas integran su actuación y brindando un proceso que imposibilitan una serie de acciones o maniobras de carácter elusivo que arremeten contra la norma tributaria.

En la normativa del IR brinda la facultad de estimar una serie importante de estas cláusulas particulares, según se aluden a continuación a través del en la siguiente tabla:

Tabla N 1 Normas del IR

“REGLA	DISPOSITIVO LEGAL QUE LA CONTIENE
Valor de mercado	Artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta
Subcapitalización	Artículo 37 literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 literal a) numeral 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
Precios de transferencia	Artículo 32-A de la Ley del impuesto a la Renta y los artículos 24, 108, 109, 110, 110-A, 111, 112, 113, 113-

	A, 114, 115, 116, 117, 118 y 119 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
Régimen de Transparencia fiscal	Artículos 111, 112, 113, 114, 115, 116, 116-A y 116-B de la Ley del Impuesto a la Renta. Artículos 62, 63, 64, 64-A, 64-B, 64-C y 64-D del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
Rentas fictas	Artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
Intereses presuntos	Artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta”

La OCDE (2015) realizó una obra titulada: “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios”. En dicha obra comenta que: “los problemas de la fiscalidad internacional nunca habían ocupado un lugar tan prioritario en las agendas políticas como hoy en día. La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor. En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS. Este paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, incorpora estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS. Representa el resultado de un esfuerzo enorme y sin parangón por parte de los países de la OCDE y del G201, que han trabajado juntos en pie de igualdad junto a un número creciente de países en vías de desarrollo.” (pág. 35)

Con respecto a la repercusión de BEPS con respecto a la recaudación general, la OCDE menciona que: “el impacto de BEPS sobre la recaudación total se estima superior en países en vías de desarrollo que en países desarrollados dada su mayor dependencia de la recaudación por dicho impuesto. En una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias perniciosas, para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal y poder ofrecer un entorno más seguro que busca mantener las mejores prácticas y estándares acordados internacionalmente para atraer y mantener inversiones. Fracasos en el logro de dicha cooperación reduciría la eficacia del impuesto sobre sociedades como herramienta para la movilización de recursos nacionales, lo que tendría un impacto desproporcionadamente dañino en los países en vías de desarrollo. Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP. Los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de establecimiento permanente en los convenios resulta crucial a la hora de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado. El informe incluye cambios a la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales. Estos cambios hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.” (pág. 36)

2.5. Marco conceptual

2.5.1. Derecho Tributario

Osorio (Osorio, 2004) publicó su obra titulada: “Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y sociales”, en el cual aborda el tema del derecho tributario,

del cual menciona que: “el Derecho Tributario es considerado como sinónimos los términos Derecho Tributario y Derecho Financiero, así se tiene que Ossorio (2006), en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, remite del Derecho Tributario al Derecho Financiero, y lo define de la siguiente manera: Rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.” (pág. 306)

Villegas (2001), por su parte, menciona que el derecho tributario: “es un conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos. De la definición de Derecho Tributario citada, se desprende la necesidad de comprender qué es tributo. Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados. El Derecho Tributario con su compendio de leyes y normas garantiza el óptimo funcionamiento del sistema de recolección de pagos y tributos al estado. Por regular intercambio de dinero entre el estado y las personas, el derecho tributario es emanado del derecho público, el cual tiene como objetivo principal proyectar soluciones y aspectos de la vida formal para un mayor bienestar de la sociedad.” (pág. 59)

2.5.2. Obligación Tributaria

Según Luqui (1989) la obligación tributaria está vinculada al establecimiento de ley entre un solicitante que es parte del Estado y un moroso tributario que son individuos tanto físicos como jurídicos y cuyo fin es el de cumplir la prestación de tributación. Esta puede ser demandada de modo coactivo y culminada la misma con su ejecución, es decir, con el pago de la tributación.

Según la SUNAT (2019) en su página web, se señala lo siguiente:

“En el Libro Primero, sobre la Obligación tributaria, en el título I sobre las Disposiciones Generales en el Artículo 1º sobre el CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA menciona que la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. En el Artículo 2º sobre el NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA menciona que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación. En el Artículo 3º sobre la EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA expresa sobre la obligación tributaria es exigible: Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29º de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo. (Párrafo sustituido por el Artículo 4º del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004.); cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación”. (SUNAT, 2019)

2.5.3. *Elusión Tributaria*

Alva (2017) menciona lo siguiente con respecto a la elusión tributaria:

El término elusión se otorga al significado de acción y efecto de eludir; el diccionario nos deriva al verbo eludir cuyo significado es evitar con astucia una dificultad o una obligación; eludir el problema; eludir impuestos, entre otros. Dentro de la doctrina merece especial atención el concepto de elusión tributaria, entendido como aquella ‘Acción del contribuyente para evitar la aplicación de una norma tributaria para lograr una ventaja económica o patrimonial, a través de la reducción de la carga tributaria, situación que no se produciría si no se realizara determinado acto jurídico o procedimiento contractual’. Cabe precisar que ‘La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos’. (Alva , 2017, pág. 69)

Zuzunaga (2013), según su doctrina peruana señala lo siguiente con respecto a la elusión tributaria:

“La elusión es entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, es una conducta reprochable pues viola los valores y principios de un sistema tributario justo. A fin de enfrentar tales prácticas, la cláusula antielusiva general constituye uno de los mecanismos a través de los cuales las jurisdicciones combaten la elusión y ésta, aunque puede colisionar con la rigurosidad de algunos principios constitucionales, suele ser complemento de las cláusulas específicas antielusivas que son el mecanismo idóneo antiabuso, pero que no resultan ser suficientes para la erradicación de la elusión ilícita. La doctrina más autorizada invoca la presencia de algunas características generales, a fin de minimizar el eventual impacto que pudiesen causar respecto de los principios tributarios constitucionales. Las características son: (a) que sean precisas en su alcance; (b) que la carga de la prueba recaiga en la Administración; y (c) que contemplen un procedimiento garantista”. (Zuzunaga, 2013, pág. 68)

Ruiz de Castilla (2000) se enfoca en la manera de cómo combatir la elusión. Para ello menciona que: “una de las maneras como se combate la elusión es ‘... mediante un análisis económico de los hechos, el auditor puede llegar a desentrañar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas por los agentes económicos, desconociendo la celebración de aquellos actos, contratos, etc. cuya aplicación resulta forzada. En estos casos, el mayor impuesto determinado por la administración debe ser pagado.” (pág. 25)

Alva (2017) llega a la conclusión con respecto a la elusión tributaria es que: “constituye en sí un mecanismo de tipo irregular cuyo propósito es utilizar la deficiencia de la norma para poder rebajar la carga impositiva.” (pág. 15)

2.5.4. *Economía de opción*

Alva (2017) menciona sobre el punto lo siguiente:

En la economía de opción se aprecia la existencia de una lista de varias opciones de ahorro fiscal que la propia normatividad tributaria ofrece a los sujetos pasivos, bien sea

de manera expresa o también tácitamente. Ello puede darse inclusive en situaciones en las cuales el legislador no previó determinada conducta de parte de los contribuyentes, los cuales, en un análisis de diversos escenarios, optan por un determinado andamiaje construido con las normas para rebajar o disminuir la carga impositiva que recae sobre ellos. (Alva , 2017, pág. 56)

Lalane (2005), en su doctrina, menciona que: “dicho término fue empleado por primera vez en el año 1952, siendo Larraz el primer autor que utilizó esta expresión para diferenciarla del fraude de ley en materia tributaria y para destacar las particularidades que presentaba la misma en relación con otros conceptos que podían conducir a un mismo resultado (ahorro de impuestos), pero que presentaban importantes diferencias entre sí vgr. Simulación, abuso de derecho, etc.).” (pág. 68)

Pires (2015), por su parte menciona que se debe tener en cuenta que en este tipo de procedimientos el negocio que se lleva es competente como translúcido, verídico, libre y que coincide con el objetivo de aquellos que interactúan con él. El autor menciona, además que: “debemos recordar que en el caso de la economía de opción no se aprecia una simulación de un tipo de negocio, tampoco se comete fraude a la ley, toda vez que no se está contraviniendo alguna norma, y por último, no se va contra la finalidad por la cual se dictó la normatividad tributaria.” (pág. 42)

2.5.5. *Evasión*

Alva (2017) indica lo siguiente con respecto a la evasión:

La evasión es en sí un mecanismo de tipo ilegal cuyo propósito primordial es transgredir la norma para poder dejar de tributar. En cuanto al término Evasión, podemos mencionar que dicha situación se presenta cuando determinados agentes buscan reducir – a como dé lugar – costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, tales como “...el contrabando, fraude (engaño), actividades informales (fabricación clandestina, comercialización clandestina), etc. Es muy difícil medir la magnitud del impacto negativo en la recaudación fiscal, pero es altamente probable que se trata de un problema de cuantía mayor”. (Alva , 2017, pág. 54)

Zuzunaga (2011) señala lo siguiente con respecto a la evasión:

“La evasión es la ‘conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la disminución del pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente a la vida del Derecho, mediante su ocultación a la Administración Tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal. La elusión es una eliminación o crecimiento de un monto a tributar ocasionando dentro del contexto de un país por parte de quienes están de manera jurídica sujetos a abonarlo y que conseguirá tal resultado a través de comportamientos cistolatorios de disposiciones legítimas”. (Zuzunaga, 2013, pág. 64)

2.5.6. *Fraude de ley*

Bravo (2013) con respeto al fraude de ley comenta se la puede definir de la siguiente manera:

La evasión es una de las formas de eludir la aplicación de una norma tributaria es a través de la realización de negocios anómalos en fraude a la Ley Tributaria. Por lo tanto, el fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal. Como lo hemos dicho en anterior oportunidad, el fraude a la ley tributaria consiste en intentar pagar el menor tributo posible mediante la realización de actos concretos artificiosos, que se intentan apoyar en una norma jurídica civil, laboral, comercial o en una combinación de ellas (normas de cobertura) para evitar la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más adecuada al caso por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho efectivamente realizado. A través de actos jurídicos civil, comercial o laboralmente anómalos, se busca evitar la aplicación de una norma tributaria, pretendiendo caracterizar dicho acto como uno sometido a otra norma tributaria normalmente menos gravosa que la que en rigor le corresponde o como uno no sometido a norma tributaria alguna. (Bravo , 2013, pág. 45)

Por su parte Alva (2017) menciona lo siguiente:

“Se conoce como fraude a la ley a una figura de elusión fiscal en la que se sanciona que el contrato o vía legal usado por el contribuyente (denominada norma de cobertura y que tiene una menor carga tributaria) no se corresponde con el propósito del negocio que lleva a cabo (debiendo haberse utilizado en realidad otra forma legal, con una mayor carga fiscal y que se denomina norma defraudada), por lo que se presume que la verdadera razón de haber tomado dicha decisión fue la obtención de una ventaja fiscal. Es decir, a pesar que una operación económica puede arroparse legalmente de diversas maneras,

estaremos frente al fraude a la ley cuando se evidencie que la forma adoptada no es la idónea para el resultado mercantil que se busca, aunque sea la más eficiente para el resultado tributario que se quiere, tanto así, que termina siendo éste último el real propósito del agente al celebrar la operación. Para llevar a cabo esta figura existirá una norma de cobertura, que es aquella que se utiliza en otras vías como la civil, penal, laboral, entre otras para dar un ropaje jurídico a una operación, con la sola finalidad de evitar la carga impositiva. Ello determina entonces que se buscaría incumplir la norma tributaria, la cual calificaría entonces como una norma defraudada”. (Alva , 2017, pág. 70)

2.5.7. Simulación

Alva (2017) se basa en el Diccionario de la Real Academia Española, el cual señala que el término proviene del latín ‘simulatio, -ōnis’. A su vez presenta dos significados: acción de simular y una alteración aparente de una causa. Además, cita lo siguiente:

“En la simulación se aprecia que la misma va casi de la mano con el engaño, lo cual trata de ocultar la verdadera voluntad de los simuladores. Aquí se busca privilegiar la forma y a través de la misma se busca que los terceros ajenos y hasta la propia Administración Tributaria, crea, observe o considere que tal contratación corresponde a un contenido (que en realidad no tendrá eficacia)”. (Alva , 2017, págs. 71-72)

2.5.8. Abuso de derecho

Obando (2017), a través de un artículo, menciona el siguiente concepto de abuso de derecho:

El abuso de derecho está vinculado a un abuso del derecho que importa un límite al derecho subjetivo puede fundarse, en el caso de ausencia de una expresa norma prohibitiva, en una convicción de la doctrina o en una decisión jurisprudencial, basadas ambas, a su vez, en la ‘conciencia jurídica colectiva’. El abuso de derecho es una forma de ilícito que surge del ejercicio de un derecho subjetivo en forma anormal, irregular, irracional, que se distingue del régimen de la responsabilidad extracontractual general en que aquí se actúa sin derecho, contra derecho, mientras que en el abuso de derecho se actúa con derecho y se termina por transgredir el derecho objetivo. (Obando, 2017, pág. 26)

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA

El presente trabajo de investigación es de carácter cualitativo, explicativo, multidisciplinario y, además, transversal.

3.1. Alcance

La investigación es de índole explicativa por abordar una etapa que trata de un conjunto de conocimientos científicos que se encuentre antecedido de una observancia y una determinada descripción.

El explicar requiere de vincular las características de un objeto, o de una serie de situaciones, acontecimientos, entre otros, debido a esto es esencial usar la información brindada al momento de describir y las contemplaciones que se han llevado a cabo para establecer este conjunto de rasgos.

En el presente estudio de indagación se quiere explicar un conjunto de situaciones o fenómenos repercutan en al momento de aplicar una serie de procedimiento o procesos orientados a la calificación de las Normas de tributación y de simulación al estimar las operaciones de las organizaciones empresariales.

3.2. Método de Investigación

El trabajo de investigación es de tipo descriptivo pues se revisaron las “Resoluciones del Tribunal Fiscal” en donde se encuentra aplicado el Criterio de Calificación, el carácter de Elusión de Normas Tributarias y además el de Simulación. Del mismo modo, la legislación de tributación de países tanto latinos como americanos.

3.3. Enfoque

El presente estudio se encargará de revisar las Resoluciones del “Tribunal Fiscal” que comprende en los años 1980 al 2016, del mismo modo se revisará una serie de casos que se somete a una examinación minuciosa en la gestión de la tributación.

3.4. Recolección de datos

Se examinarán las “Resoluciones del Tribunal Fiscal” del año 1980 al año 2016 en las publicaciones de revistas específicas y en la página web del “Tribunal Fiscal”.

Los fundamentos sobre la información a examinar incorporarán parte de la jurisprudencia, de la legislación comparada, así también de la doctrina jurídica. De igual modo, se recolecta nuevas tendencias y datos sobre diferentes modelos y dictámenes emitidos por organizaciones de carácter internacional como el OCDE y organizaciones particulares que reúnen un conjunto de especialistas sobre tributación y económica. Del mismo modo, se tendrá entrevistas a especialistas locales y extranjeros sobre la temática.

CAPÍTULO IV. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Contrastación de Hipótesis

4.1.1. Hipótesis general

“El Código Tributario Peruano en su Norma XVI dispone medidas para la Calificación, Elusión Normas Tributarias y Simulación al evaluar las operaciones de las empresas que constituirán un instrumento eficaz para el mejoramiento de la recaudación tributaria y el combate de la evasión y elusión tributaria”.

Para realizar la contrastación de la suposición se ha llegado a una deliberación de manera previa las consecuencias de esta.

Tras la acometida de las suposiciones precisas, cuyo desenvolvimiento se notará a continuación en el cual se pudo determinar lo siguiente:

- “La aplicación de la Norma anti-elusiva va a incrementar la recaudación tributaria al obligar a pagar tributos a personas y entidades que hoy no lo hacen, a pesar de claras situaciones de afectación por la primacía de fondo sobre la forma de los hechos económicos.”
- “Se requieren mejoras en el diseño de la norma general antielusiva para lograr una aplicación.”
- “La norma general antielusiva utiliza términos jurídicos que dificultan su aplicación.”
- “La falta de un procedimiento de aplicación de la norma general antielusiva puede generar arbitrariedad.”
- “El uso de las normas generales antielativas a fin de controlar el planeamiento tributario agresivo es extendido en el mundo.”

- “Los expertos señalan que la norma no es anticonstitucional a pesar de haberse establecido con el primer test que violaba el principio de legalidad. Esto parece contradictorio, pero no lo es en el sentido que señalan que, si bien el principio de reserva de ley y de legalidad están incorporadas en la Constitución y por lo tanto su contravención la vuelve anticonstitucional, también hay otros derechos establecidos en el mismo cuerpo legislativo que podrían sopesar más ante un balance para determinar su constitucionalidad.”
- “Estos principios que inclinarían la balanza para hacerla constitucional son la justicia y el derecho de solidaridad. Este tema también es tema de debate, ya que no lo consideran propiamente derechos del mismo rango y en todo caso su aplicación sería forzada tomando como base el concepto de la capacidad contributiva. Sin embargo, es un tema exclusivamente legal que no se ampliará para efectos de esta investigación. Para corroborar con los demás indicadores a continuación, que los expertos consideran que la norma puede ser constitucional siempre y cuando se le incorporen parámetros de forma y fondo que demuestren que podrán asegurarse de la arbitrariedad del Administrador.”
- “Se considera apropiado en este análisis el presente cuadro de la opinión de los expertos, ya que en el se puede advertir que los expertos tienen una opinión dividida de la incorporación de una norma general estatutaria en el ordenamiento a pesar de las debilidades presentadas en el cuadro anterior. Esto quiero señalar, que no obstante las desventajas que puedan tener, aún consideran que sí son apropiadas para combatir la elusión tal como se mencionó líneas arriba. En este caso los expertos peruanos no descartaron totalmente la idea de tenerla en nuestro ordenamiento.”
- “Es evidente y los expertos lo señalan, que la norma requiere mejoras sustanciales y con ello ésta podría ser más viable en nuestra legislación.”

4.1.2. *Hipótesis específica 1*

La evaluación de los acontecimientos puede repercutir en la aplicación de modo subjetivo y arbitrario de la Norma y arremeter ante el fundamento de legalidad.

Basándose en las refutaciones que se han planteado, se pueden realizar los siguientes puntos:

- “La calificación de los hechos imponible por su contenido económicos no es un método de interpretación de normas, sino un criterio de calificación de hechos, que justamente por su consideración económica se han recogido en la ley como hechos generadores de obligaciones económicas.”
- “Sobre la complejidad de la norma, los expertos la consideran compleja. En el desarrollo de la entrevista, la señalan de abstracta y confusa entre otros términos.”
- “En cuanto a los términos utilizados en la norma tales como notoriamente artificiosos e impropios, los expertos han mostrado su disconformidad con los esos términos al no tener un concepto jurídico definido y sobre todo porque no existe un criterio definido sobre el tema. Habría que tener en cuenta, que estos términos se tomaron al asumir casi textualmente el articulado establecido en la Ley General Tributaria española de 2003.”

4.1.3. *Hipótesis específica 2*

La carencia de una normativa o proceso de diligencia de la normativa usual antielusiva ocasionará contratiempos al momento de aplicarles.

- “Se debe generar una normativa reglamentaria que brinde establecer circunstancias en cada caso en particular, en la que la Administración debe establecer la aplicación de la normativa anti-elusiva.”
- “Los acontecimientos y situaciones que se detectan y de manera previa se califican deben ser observadas y recalificadas por un grupo específico del área de Fiscalización.”

4.1.4. *Hipótesis específica 3*

Se desea establecer si la normativa Anti-Elusiva se optimizará en base a la vivencia internacional.

Se brinda un conjunto de características de naciones alusivas que presenten normativas antielusivas:

Con la finalidad de confrontar esta suposición se realizó una indagación de qué nacionalidades tengan establecidos una serie de normativas de esta índole, Incluyéndose a las naciones que forman el Grupo 7 (G7) y Grupo 20 (G20), en contemplación a su significativa evolución económica, política y de aspecto social, y a su significativa dedicación en normativas antielusivas, además se incluyó qué nacionalidades de Sudamérica tenían una normativa parecida, las consecuencias se evidencian en la siguiente tabla:

Tabla N 2 Difusión de las normativas generales antielusión

Adopción de Normas Antielusivas					
G-7		G-20		AMERICA DEL SUR	
Alemania	✓	Alemania	✓	Argentina	✓
Canadá	✓	Canadá	✓	Bolivia	D / T
Estados Unidos	✓	Estados Unidos	✓	Brasil	D / T
Francia	✓	Francia	✓	Chile	✓
Italia	✓	Italia	✓	Colombia	✓
Japón	NS	Japón	NS	Ecuador	D / T
Reino Unido	✓	Reino Unido	✓	Guayana	?
		Rusia	✓	Paraguay	✓
		Arabia Saudita	✓	Perú	✓
		Argentina	✓	Surinam	?
		Austria	✓	Trinidad y Tobago	?
		Brasil	D / T	Uruguay	✓
		China	✓	Venezuela	D / T
		Corea del Sur	NS		
		India	✓		
		Indonesia	✓		
		México	X		
		Sudáfrica	✓		
		Turquia	✓		
		Unión Europea	✓		

Leyenda	
✓	Tiene
X	No tiene
E / P	En proceso de debate
NS	Tiene norma similar
?	No hay información

4.2. Resultado Identificado:

Con la finalidad de analizar el recuadro anterior se llevó a cabo la indagación de la parte legislativa de tributación de las naciones que conforman los G7 y G20, naciones que en la actualidad conforman las naciones más dominantes en términos de economía y política. Además, son tenidos en cuenta como una sociedad del primer mundo y catalogados evolucionados por sus elevadas aspiraciones, entradas económicas, características de vida, dominio político cuya influencia es a un nivel mundial. Del mismo modo, son recolectores de grandes cantidades de dinero proveniente de los impuestos provenientes de grandes corporaciones extranjeras que tiene que realizar una tributación en vez de una formación en su generalidad.

Ante esto es que se realiza una investigación de contrastación de cada legislación antielusiva y se abordó de localizar si habían tomado en cuenta el incluir de ella una normativa de manera general antielusiva o también consabido como normas para evitar el abuso. En diversas nacionalidades se tiene en discusión cada uno poseía variados sistemas de normas; algunos correspondían al sistema romano-germánico y otros al sistema normativo anglosajón llamado como Common Law.

Mediante este alzamiento de información se deseó demostrar que tan esparcida es á normativa elusiva de modo general y el embate en sus respectivas naciones. Del mismo modo como considerar los motivos de su incorporación. Este alzamiento se vinculó con una suposición específica establecida en lo laboral en el que se indicaba que la inserción de una normativa de modo general antielusiva estaba estilada de manera dispersa.

Sobre el alzamiento final se pudo observar que la suposición fue contrastada ay que en caso el conjunto de nacionales que componen el G7 y el G20 si son poseedores de una normativa antielusiva de manera general.

Sobre el cuadro se debe destacar tres altercados interesantes a considerar como son los siguientes:

- “Aún los países que poseen el sistema Common Law, es decir de carácter jurisprudencial o que son las Cortes las que resuelven los casos, se han incluido una norma codificada en su legislación.”
- “Países como Japón y Corea del Sur, se encuentran en proyecto para incorporar una norma general en su ordenamiento, sin embargo, están tratando de evaluar y discutir su conveniencia y propiedad de acuerdo a sus normas y principios de Derecho. Sin embargo, tienen una norma de sustancia sobre forma que busca combatir la elusión de alguna manera.”
- “México es el único país del G20 que se ha mostrado en contra de incorporar la norma antielusiva en su legislación. Sin embargo, poseen normas anti elusivas específicas.”

Indicador 2: Porcentaje de divulgación en las naciones de América del Sur

En la tabla mostrada con integridad mostrado además se incorpora en la última sección vertical las naciones de América del Sur. Se evaluó todas las jurisprudencias con la intención de agregar y estipular normativa antielusiva de manera general, según lo ha sugerido la OCDE y sus últimos consejos BEPS. De que se observó que sobresalen las siguientes:

- “De los 13 países que conforman América del Sur, sólo 4 países han incluido una GAAR en su legislación, lo que equivale sólo el 30% de los países de esta área.”
- “Existen 5 países adicionalmente que tienen una GAAR en proceso o sujeto a debate o suspendida hasta que se reglamente como es el caso de Perú y Brasil. Sin embargo, esto no será posible hasta que se

satisfaga las críticas que pesan sobre ellas como se verán en otros cuadros a detalle.”

- “Dentro de estos 5 países mencionados, también hay principios recogidos en normas que no necesariamente son normas antielusión pero están dando sus primeras aproximaciones para contar con una.”
- “Existen países de los cuales no se pudo obtener información suficiente.”
- “Sin embargo, respecto a América del Sur podría decirse que sí existe una difusión de la GAAR y es por ello que se han tomado en cuenta para su incorporación o al menos se encuentra en proceso de mejora o debate, pero la idea y el concepto no ha sido ignorado.”
- “A pesar de las diversas críticas que se han hecho en contra en los países de América del Sur no han sido descartadas por completo.”

Con la finalidad de fortalecer la suposición específica número tres se muestra la siguiente tabla donde se muestra también los resultados.

Tabla N 3 Normas generales antielusivas incorporadas

Normas Generales Antielusivas: Esquemas vigentes			
Tipos de GAAR	G7	G20	América del Sur
GAAR Estatutaria	Alemania Canadá Italia Reino Unido	Alemania Canadá Italia Reino Unido Arabia Saudita Argentina Australia China India Indonesia	Argentina Brasil Chile Colombia Perú Uruguay

		Sudáfrica Turquía Unión Europea	
GAAR Judicial		Rusia	
Norma General Antiabuso	Francia	Francia	
Quasi GAAR	Estados Unidos Japón	Estados Unidos Japón Corea del Sur	Bolivia Ecuador Paraguay Venezuela

Identificado:

Posteriormente al reconocimiento las naciones que han resuelto agregar una norma o conjunto de normas que se puedan aplicar de manera general para la antielusión, se derivó a determinar y realizar una categoría el tipo de normativa general establecida.

- “La organización fue realizada en base a algunas particularidades que de manera puntual se comentarán a continuación.”
- “GAAR estatutaria: También denominada codificada o incorporada en una Ley. Presente en los países de corte civilista.”
- “GAAR judicial: Son las decisiones realizadas por las cortes judiciales. Son los jueces y sus resoluciones vinculatorias quienes resuelven los casos de elusión a través de doctrinas.”
- “GAA(B)r o normas antiabuso: Funcionan como las GAARS pero tienen un rango de aplicación muy limitado y de carácter residual.”
- “QUASI GAARS: Se le dio esta categoría a las normas que no son antielusivas propiamente, pero han codificado principios de sustancia sobre forma en sus legislaciones u otros principios similares que le permiten ir contra la elusión. Tiene un rango determinado, porque la ley no lo habilita a desconocer y recalificar los esquemas elusivos.”

Del mismo modo, se indica que este alzamiento de los datos estaba vinculado con la suposición sobre la propagación de las normativas y de manera

adicional a la suposición de que la normativa puede ser optimizada, ya que se examinó dentro de los modelos más importantes, donde sus particularidades y flaquezas con la finalidad de que den ser observadas de manera imperativa para la suposición final brindada.

Los resultados mostraron lo siguiente:

- “La mayoría de los países han preferido incorporar una GAAR codificada en sus ordenamientos incluso aun cuando su sistema legislativo es del Common Law. Lo que refleja sus ventajas frente a los demás tipos.”
- “Sólo Francia, país integrante de los grupos bajo estudio cuenta con una norma antiabuso.”
- “Los demás países cuentan con quasi gaars o algún intento o acercamiento por la elusión, pero sin embargo todas cuentan al menos con normas antielusivas específicas.”

CONCLUSIONES

- Se concluye que “la Norma XVI, norma general antielusiva peruana”, tiene muchas posibilidades de se pueda aplicar por la Administración con mucha eficacia para llegar a mejorar la recaudación del fisco, si bien, puede darse el caso que en función a su aplicación se pueda ir mejorando según se vaya aplicando la norma para hacerla mucho más eficaz y eficiente.
- Se recomienda que la ejecución de actividades imponibles debe ser mejor analizada y pasar por un proceso riguroso por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para su aplicación en casos establecidos por la naturaleza y condiciones de la operación, empero no por otras razones.
- Se sugiere el diseño, análisis y redacción de un reglamento y donde se planteen un conjunto de acciones para la ejecución de la norma antielusiva general con la finalidad de eludir procesos por situaciones de arbitrariedad e ilegalidad. Donde se precisen situaciones puntuales en donde se llega a evidenciar la hipótesis de incidencia en la norma, a su vez cómo operará, como llega dar la carga de actividades, plazos, operaciones que depende de su aplicación, etc.
- Se recomienda la introducción de mejoras en “la norma antielusiva peruana” con la finalidad de que se pueda aplicar de una manera mucho más fácil y poder tener una eficacia adecuada. Con este propósito, la SUNAT debe tener como referencia con conjunto de las buenas prácticas de la normativa internacional donde puede mitigarse las dudas e incertidumbres sobre los indicadores de antielusivas.

RECOMENDACIONES

- La Norma XVI, normativa general antielusiva en el Perú puede subsanarse con la dación de una reglamentación, normativas antielusivas de modo específico, el mejoramiento de los pactos de doble imposición y precios de transferencia y una guía de aplicación.
- Se aconseja una verificación de la normativa antielusiva peruana, para que pueda ser modernizada a los nuevos parámetros de la tributación extranjera.
- Se recomienda la incorporación de un documento que sirva como guía para la aplicación que sea de uso colectivo, más específico y técnico para los tributarios que alinee de forma directa asociados a su aplicación. De tal manera que se agreguen plazos, ámbito de aplicación, carga de la evaluación, tipos de pruebas, instancias del procedimiento, y otros similares.
- Se recomienda que se pueda incorporar de recientes políticas que permitan establecer canales de difusión como por ejemplo el comités o paneles consultivos, apuntes técnicos u otros de suma importancia que existen en la legislación comparada internacional que sirvan de refuerzo a la seguridad y fiabilidad al momento de aplicar las normas generales sobre antielusivas.
- Se recomienda la composición y tipificación de normas concretas, basadas en situaciones reales de antielusión, de forma tal que puedan complementarse y funciones como subsidiarias a la normativa general de antielusiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguayo, J. M. (2014). La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva-en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. *Derecho & Sociedad*(43), 239-254.
- Altamirano, A. (2012). *Derecho tributario: teoría general*. Madrid: Marcial Pons.
- Alva , M. (2017). La Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario: la cláusula antielusiva general. *Derecho & Sociedad*.
- Alva, M. (1993). El tránsito de la DGC a la SUNAT. *Derecho & Sociedad*(7), 67-72.
- Anguita, C. (2017). *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*.
- Araujo, A. (1964). *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires.
- Bacigalupo, S. (2009). *Principio de legalidad y fraude a la ley*.
- BBC MUNDO. (2016). Obtenido de bbb.com
- Betti, E. (1975). *Interpretación de la ley de los actos jurídicos*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Bonnemaison, J. L. (2008). *Temas de derecho internacional privado*. Carabobo: Ediciones de la Dirección de Cultura.
- Bravo , J. (2013). *Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*. Lima: Palestra.
- Bravo, J. (2003). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima: Palestra.

- Brock, G., & Russell, H. (2015). Abusive tax avoidance and institutional corruption: the responsibilities of tax professionals. *Edmond J. Safra Working Paper*(56).
- Bustinza, V. N., & Gálvez, J. P. (2015). *Regulación específica del contrato de management en la legislación peruana del sector privado a fin de establecer mecanismos de protección a las partes y garantías para su celebración*. Trujillo.
- Cabello, C. (2006). Contrato de arrendamiento¿ Con opción de compra? *CEFLegal: revista práctica de derecho. Comentarios y casos prácticos*, 67(1).
- Cachay, A. (2013). *Reglas para utilizar el crédito fiscal*. Lima.
- Calderón, L. (2003). La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. *Revistas de Investigación UNMSM*, 10, 62-74.
- Carbonell, J. C. (2001). *Reflexiones sobre el abuso del derecho penal y la banalización de la legalidad*. Valencia.
- Cárdenas, E., & Villegas, H. (1997). *Introducción al estudio del derecho fiscal*. México: Porrúa.
- Cárdenas, V. (2013). *Evasión y elusión como fraude fiscal en el Sistema Tributario Nacional*. Santiago.
- Céspedes, B. (2008). *La Elusión Tributaria y la Teoría del Abuso del Derecho y el Fraude a la Ley en el Derecho Tributario Chileno*. Valdivia.
- Chau, L. (2013). *Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario-Cláusula Antielusiva*. Lima.

- Chávez, Á. (2001). *La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano*. Lima.
- Cuentas, E. (1997). El abuso del Derecho. *Derecho PUCP*, 51, 463.
- Del Busto, J. (1993). *Interpretación de la norma en el derecho tributario*. Madrid.
- Delgado, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Madrid.
- Díaz, A. (2014). Reflexiones sobre el contrato de franquicia: contrato de colaboración empresarial y diferencias con figuras jurídicas similares. *Revista de Economía y Derecho*, 11(41), 89-99.
- Falcón, R. (2018). *Derecho fiscal internacional*. Marcial Pons.
- Favier, E. (2001). *Los contratos de gerenciamiento o management*. Buenos Aires: Errepar.
- Gamarra, C. R. (2018). *Análisis de la cláusula general antielusiva para su reformulación*. Lima.
- García, C. (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VII del Título preliminar del Código Tributario Peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(44).
- García, M. (2008). *Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Gastañaga , W. D. (2016). *Gastañaga León, Walter David. "La Elusión dentro del sistema tributario y la recaudación como política fiscal en la ciudad del Cusco 2015*. Cusco.
- Gerencie, C. (2017). *Importancia del emprendimiento*.

- González, P. (2010). *El Delito de Defraudación Tributaria en Costa Rica, relación con la evasión, la elusión y el fraude de ley*. San José.
- Grauberg, T. (2009). Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. *Juridica Int'l*, 16, 141.
- Guerra, A. (2005). *Reg. Fis. Asociación en Participación*. México: ISEF.
- Lalanne, G. (2005). Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario. *Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 103-141.
- Lara, L. M., Pisfil, C., & Arroyo, L. (2016). El nuevo régimen de leasing inmobiliario. *Revista Lidera*(11), 92-94.
- Ley 30230. (2014). *Efectos para la institucionalidad ambiental y la tenencia de la tierra en Perú*. Lima.
- Lizzani, E. (2011). *Elusione Fiscale: "dal 37- bis ai nostri giorni". Tesi di laurea. LUISS Guido Carli. Libera Università Internazionali degli studi sociali*. Roma.
- Lluis, J. (2001). *El abuso de derecho según la doctrina y la jurisprudencia*.
- López, A. (2017). *El Impacto potencial de BEPS en los sistemas fiscales. "Cláusula General Antiabuso Tributaria"*. Madrid.
- Lozano, O. (2005). *La técnica de la calificación económica de los hechos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*. Lima.
- Luque Bustamante, J. (2012). *Informativo KPMG*.
- Luque, J. (2012). *Algunos apuntes sobre la nueva norma XVI*. Lima.
- Luqui, J. C. (1989). *La obligación tributaria*. San Salvador.
- Mares, C. (2013). *La cláusula antielusiva general prevista en la Norma XVI del Código Tributario*. Lima.
- Martín, J. M. (1985). *Introducción a las finanzas públicas*. Buenos Aires.

- Massaga, S. (2015). *The general anti-avoidance section: a comparative analysis of Section 80a of the South African Tncome Tax Act no. 58 of 1962 and Section 35 of the Tanzanian Income Tax Act no. 11 of 2004.*
- MEF. (2003). *Boletín de jurisprudencia fiscal.* Lima.
- Meza, R. (2015). *Elusión y Normas Antielusivas a la luz de la Constitución Política de la República.* Santiago.
- Moreno, D., & Moreno, S. (2014). La elusión tributaria: Analisis crítico de la actual Normatividad y Propuestas para una futura reforma. *Derecho & Sociedad*(43), 151-167.
- Nakamura, D. (2002). El Escrow. *Derecho & Sociedad.*
- Obando, V. (2017). *Proceso civil y el derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva base para un modelo.* Lima.
- Obregón, T. (2011). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, 25, 361-375.
- OCDE. (2014). *Perspectivas económicas de América Latina.*
- OCDE. (3 de noviembre de 2015). *La OCDE en el mundo.* Obtenido de <http://www.oecd.org/centrodemexico/46440894.pdf>
- OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios.* Lima.
- Ortiz, G., Natteri, R., Pinto, J. C., Ramírez, A., Solar, G., & Vicente, V. (2003). Norma VIII¿ Principio de Legalidad o fraude a la ley? *IUS ET VERITAS*, 13(27), 336-362.
- Osorio, M. (2004). *Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y sociales.* Buenos Aires: Heliasta.
- Pérez, J. (1968). *Derecho tributario.* Madrid.

- Pires, M. (2015). *Evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario*.
- Quintanilla, E. (2014). *La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal en el Perú y Latinoamérica*. Lima.
- Ramírez, H. (2014). *La aplicabilidad de la cláusula general antiabuso en materia tributaria*. Bogotá.
- Ramos, J. (2014). *La elusión fiscal y la economía de opción: A propósito de la suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario*. Lima: Editorial Revista Caballero Bustamante.
- Robles, P., Ruiz, F., & Villanueva, W. (2016). *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- Rubio, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA.
- Rubio, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Lima: ARA.
- Rubio, M. (2005). La vigencia y validez de las normas jurídicas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Themis*.
- Ruiz de Castillo, F. (2000). Consideraciones de política fiscal sobre no pago de impuestos. *Revista virtual de tributación* año.
- Sainz, F. (1962). *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Sammogin, M. (2013). *La Elusión y el abuso del derecho tributario*. Venecia.
- Sanabria, R. (2001). *Derecho tributario e ilícitos tributarios*. Lima.
- Sarrión, J. V. (2016). Contrato de arrendamiento con opción de compra: consideraciones prácticas. *Revista del sector inmobiliario*, 12-21.
- Solórzano, D. L. (2009). *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú*. Lima.

SUNAT. (2019). *Superintendencia Nacional de Administración Tributaria*.

Recuperado el 04 de 11 de 2019, de <http://www.sunat.gob.pe/>

Tarsitano, A. (2012). La Norma general antiabuso ¿el fin de la elusión? Las experiencias argentina y peruana. *Análisis tributario*(291), 17-23.

Valenzuela, J. C. (2001). *Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, en relación al impuesto a la renta*. Santiago.

Vega, E. (2010). *Interpretación de las normas tributarias en el Ecuador*. Cuenca.

Villanueva, W. (2014). *Las Normas Antielusivas Específicas de la Ley Interna y su Aplicación a nivel del Tratado*. Lima.

Villegas, H. (1994). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Wahn, W. R. (2011). Elusión Tributaria y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. *Centro de Estudios Tributarios*, 53-63.

Yáñez, F. (2014). Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios*, 11, 233-250.

Zuzunaga, F. (2011). *La Tributación Minera en el Perú*. Lima.

Zuzunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera a la Constitución Peruana?